بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الأردنية

كلية الدراسات العليا

مطرح الضريبة على الدخل

في التشريع الضريبي الأردني

- دراسة تحليلية -

اعداد

جهاد سعيد ناصر خصاونة

اشراف الأستاذ الدكتور رشيد عزت الدقر

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في القانون

بكلية الدراسات العليا في الجامعة الأردنية

نيســان ١٩٩٤

قرار لجنة المناقشة

نوقشـت هـذه الرسـالة بتـاريخ ١٩٩٤/٤/١١م، وأجيـزت مـن قبــل لجنــة المناقشــة والمكونــة مــن :

		التوقيـــع
١- الأستاذ الدكتور رشيد الدقـــــر	مشرفـــــا	
٢- الدكتور نائل عبد الحافظ العواملة	عضــــــوا	
٣- الدكتور خالد الخطيب الجشـــي	عضــــــوا	

الاهداء

الى روح والدي رحمه الله.

الى والدتي الحنونة أطال ا لله في عمرها وأحسن عملها.

الى زوجتي المخلصة رمز العطاء والوفاء.

الى أولادي شموع العلم المضيئة حسام وايناس وميس.

شكر وتقدير

في البداية وكما تعودت دائما ان احمد الله عز وجل صاحب المن والفضل الذي وفقني لكتابة هذه الرسالة ، ومن ثم يكون لزاما على ان اتشرف بتقديم خالص الشكر وعظيم التقدير الى استاذي الفاضل الدكتور رشيد الدقر الذي تكرم بوقته الثمين واشرف عليها وكان له الفضل في اخراجها الى النور بتوجيهاته القيمة وارشاداته السديدة كعالم جليل واستاذ قدير.

كما واتقدم بالشكر والتقدير الى الدكتور نائل العواملة والدكتور خالد الخطيب على تكرمهما بقبول مناقشة هذه الرسالة.

واخيرا اتقدم بالشكر والتقدير الى كل الاخوة الاعزاء الذين قدموا لي المساعدة الممكنة سائلا المولى عز وجل أن يوفق الجميع لكل خير انه سميع مجيب الدعاء.

فهرس المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الملخص باللغة العربية

مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني

- دراسة تحليلية -

اعداد : جهاد سعيد ناصر خصاونة

اشراف : الأستاذ الدكتور رشيد عزت الدقر

عندما وقع اختياري لموضوع مطرح الضريبة على الدخل(1) محلا لهذه الدراسة وكان هذا الاختيار راجعا الى الحاجة الماسة للكتابة فيه حيث لم اجد من كتب في هذا الموضوع بالشكل الذي ارغب في ان اكتب فكان هذا من اهم ما دفعني الى اختياره من بين العديد من الموضوعات القانونية ،التي كانت محلا للاختيار.

ولما كانت الضريبة بشكل عام والضريبة على الدخل بشكل خاص اداة فعالة لتحقيق اهداف الدولة المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية ، فالمطلوب إذن من الضريبة على الدخل التوفيق بين وفرة المال للخزينة العامة وتشجيع الادخار والاستثمار وتحقيق العدالة الاجتماعية .

فقد وجدت ان العامل الأساسي لهذا التوفيق من بين مواضيع الضريبة على الدخل هو "مطرح الضريبة" والذي لا يزال يشكل اهم المواضيع التي تثير المزيد من الاشكالات القانونية والمحاسبية والاقتصادية والاجتماعية وخاصة فيما يتعلق بمبدأ الخضوع للضريبة من عدمه ، والذي يترتب عليه تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة المفروضة عليه . وجدت نفسي ملزما ان

---

(1) يطلق الكثير من الفقهاء على مطرح الضريبة اسم وعاء الضريبة وهو ترجمة للاصطلاح الفرنسي Assiette de Limpot كما ويسميه آخرون مصدر الضريبة ترجمة للاصطلاح الانكليزي Source of taxation وارى ما يراه جانب من الفقه بترجيح اصطلاح مطرح الضريبة باعتبار أن المقصود هو الشيء أو الموضوع الذي تطرح أو تفرض عليه الضريبة وهو بهذا المعنى ادق من معنى وعاء الضريبة من جهة ومن جهة اخرى لمراعاة التفريق بين مطرح الضريبة وبين المال الذي تقتطع منه قيمة الضريبة والذي يعرف بمصدر الضريبة .
انظر في هذا المجال:
- استاذنا الدكتور رشيد الدقر/ علم المالية/ الطبعة الاولى/ الجزء الثاني/ منشورات الجامعة السورية/ دمشق/ ١٩٥٨ /صفحة (٥٦).
- الدكتور عصام بشور/ المالية العامة والتشريع المالي/ الطبعة الثانية/ منشورات جامعة دمشق/ دمشق/ ١٩٧٨/١٩٧٧/ صفحة (١٧٤).

ابحث في هذا الموضوع الهام ما دمت اعتقد جازما ان المواضيع التي تثور الاشكالات حولها يجب ان تنال القسط الوافر من البحث والدراسة من حيث طرح هذه الاشكالات على بساط البحث ووضع الحلول اللازمة لها بقدر الامكان وذلك بالعمل على استكمال ما كان يبدو ناقصا وتبسيط ما كان معقدا ، منتقدا حيث يتوجب النقد ، مادحا حيث يكون للمدح محلا ، مبينا ما لهذه الاشكالات وما عليها .

ويعتبر ارتباطي بضريبة الدخل علما وعملا وممارسة من بين الاسباب التي تجعل لهذه الدراسة اهمية من الناحيتين النظرية والعملية في الوقت نفسه .

فعلى الصعيد النظري: برزت اهمية هذه الدراسة في كونها اول دراسة علمية على المستوى الاكاديمي تعالج موضوع مطرح الضريبة على الدخل في الاردن بشكل مستقل ، والوقوف على مستجداته ، علما بان هناك العديد من التعديلات التي طرات على احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ (١) مدار البحث في هذه الدراسة .

وعلى الصعيد العملي: فإن اهمية هذه الدراسة تتجلى من خلال القيام بدراسة بعض تطبيقات وصور مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الاردني مستعينا بالمزيد من الاجتهادات القضائية والمتمثلة في قرارات محكمة استئناف ضريبة الدخل ومبادىء محكمة التمييز الاردنية والتي تناولت العديد من المواضيع الضريبية بالشرح والتفسير خاصة وان للمحاكم الحق الدستوري في تفسير القوانين في جميع المسائل المعروضة عليها استنادا الى احكام الفقرة (٥) من المادة ١٢٣ من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ (٢).

---

(١) المنشور في الصفحة (١٤٠٢) من العدد (٣٣٤٣) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١٠/١ والذي نصت المادة الاولى منه على ان يعمل به اعتبارا من ١٩٨٥/١٠/١ .
(٢) المنشور في الصفحة (٣) من العدد (١٠٩٣) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٢/١/٨ .

ولما لم تستقر هذه الاجتهادات على راي واحد وجدت لزاما علي ان ادلي بدلوي واشارك فيها اظهارا للحق والحقيقة . بالاضافة للاشارة الى العديد من التعليمات والتعاميم التي اصدرتها الادارة الضريبية وبيان وجهة نظرها في الكثير من مواضيع هذه الدراسة .

وعلى هذا الاساس فقد وجدت من المناسب ان اقسم هذا البحث الى بابين رئيسين وهما :

الباب الاول: وقد خصصته للدراسة النظرية لمطرح الضريبة على الدخل وبحثت محتويات هذا الباب في اربعة فصول متتالية :

فالفصل الاول: حددت فيه طبيعة الدخل الذي يصح ان تفرض عليه الضريبة .
والفصل الثاني:تناولت فيه تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الموضوع .
والفصل الثالث: تناولت فيه تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث المكان والزمان .
والفصل الرابع:تناولت فيه تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الاشخاص.

الباب الثاني: وقد خصصته للدراسة العملية لمطرح الضريبة على الدخل وبحثت محتويات هذا الباب في اربعة فصول متتالية :

فالفصل الاول: تناولت فيه ارباح الاعمال التجارية والصناعية وارباح المهن الحرة (غير التجارية).
والفصل الثاني: تناولت فيه الرواتب والاجور وما في حكمها .
والفصل الثالث: تناولت فيه ارباح وفوائد الاسهم والسندات والاوراق المالية الاخرى.
والفصل الرابع: تناولت فيه ايرادات الاملاك العقارية والاشياء المعنوية (غير المادية).

راجيا أن أكون قد وفقت في هذا العمل المتواضع والذي من شانه أن يكون موضوعا جديدا يضاف إلى المكتبة القانونية الأردنية والتي هي بامس الحاجة إلى المزيد من الأبحاث المتعلقة بالتشريع الضريبي لسد النقص الذي تعاني منه في هذا المجال بالذات علما بان موضوع هذه الدراسة من اهم مواضيع الساعة مدار اهتمام كل من المكلفين والمقدرين على حد سواء بالاضافة لذوي الاختصاص من القضاة والمحامين والطلبة وكافة المعنيين والمهتمين في حقل العلوم القانونية بشكل عام.

وبناء عليه حرصت كل الحرص أن تتناول كافة صفحات هذا البحث التشريع الضريبي الأردني وحده ودون مقارنة مع الأنظمة الضريبية الأخرى على الرغم من اهمية الدراسة المقارنة وذلك من اجل أن اعطي هذا البحث حقه في الشرح والتفصيل وخوفا من ان تكون الدراسة المقارنة والتي كتب بها الكثير على حساب التشريع الضريبي الأردني والذي لم يكتب به الا النذر القليل من الباحثين.

والله من وراء القصد.

الباب الأول

الدراسة النظرية لمطرح الضريبة (١) على الدخل

ان مطرح الضريبة هو الموضوع الذي تطرح او تفرض عليه الضريبة ويعتبر "الدخل" مطرحا للضريبة على الدخل ولكن هناك انواعا معينة من الدخول هي التي يصح ان تفرض الضريبة عليها دون غيرها لا بد من تحديدها من حيث الموضوع، ومن حيث الاشخاص الذين تخضع دخولهم للضريبة اينما وجدوا وفي أي وقت من الأوقات، وعليه سوف اتناول في هذا الباب من هذا البحث بالدراسة المواضيع التالية في فصول اربعة كما يلي:

الفصل الأول: طبيعة الدخل الذي يصح ان تفرض عليه الضريبة.

الفصل الثاني: تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الموضوع.

الفصل الثالث: تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث المكان والزمان.

الفصل الرابع: تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الاشخاص.

---

(١) إن تعريف الضريبة كان وما يزال من اهم الصعوبات التي واجهت الفقه نتيجة لتطور مفهوم الضريبة باختلاف وتطور العصور والازمنة. الا ان جانبا من الفقه الحديث * يعرف الضريبة تعريفا شاملا يراعي فيه تطور مفهوم الدولة التضامنية الحديثة ويقول بان الضريبة هي: "مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزانة الدولة اسهاما منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة باعتبارهم اعضاء متضامنين في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة".

* استاذنا الدكتور رشيد الدقر/ علم المالية العامة/ الطبعة الثانية/ الجزء الثاني/ مطبعة الجامعة السورية/ دمشق/١٩٦٢/ صفحة (٤٠).

الفصل الأول
طبيعة الدخل الذي يصح أن تفرض عليه الضريبة .

قديما يوم كانت الضريبة تهدف الى جمع الأموال فقط كانت الدول تفرض الضريبة على اجمالي الدخل الذي يقبضه المكلف دون تنزيل ما انفق على هذا الدخل من نفقات مختلفة حتى ان الضريبة كانت في اسمها "ضريبة على الدخل" وفي واقعها "ضريبة على راس المال" لذلك وتمشيا مع مبدا العدالة الاجتماعية أصبح من الضروري التفريق بين الدخل الاجمالي والدخل الصافي(١) لمعرفة من الذي يخضع للضريبة ؟ وسواء كان الدخل الاجمالي أو الدخل الصافي هو الذي يخضع للضريبة فلا بد أن يكون دخلا حقيقيا وليس افتراضيا تحقيقا لمبدا شخصية الضريبة وان يزيد هذا الدخل عن حد الاعفاءات المقررة وذلك كله خلال فترة زمنية معينة ، وهنا يثور التساؤل التالي متى يعتبر دين الضريبة قد نشا في ذمة المكلف؟وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة لما يترتب على قيامها من نتائج هامة .

المبحث الأول: انواع الدخول.

المطلب الأول: الدخل الاجمالي والدخل الصافي والتفرقة بين تكاليف الدخل الخاضع للضريبة واستعمالاته .

ان الدخل الخاضع للضريبة اما ان يكون دخل اجماليا واما ان يكون دخلا صافيا ، وحتى نتوصل الى الدخل الصافي لا بد من تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت في سبيل انتاج الدخل الاجمالي خلال السنة الا ان هناك انواعا من المصاريف والنفقات الانتاجية لا يجوز تنزيلها باعتبارها استعمالا للدخل وليس عبئا عليه ولكن المشكلة تكمن في تحديد المعيار الحاسم للتفرقة بينهما .

---

(١) استاذنا الدكتور رشيد الدقر / علم المالية / المرجع السابق / صفحة (٩٠) .

الفرع الاول : الدخل الاجمالي والدخل الصافي

اولا : الدخل الاجمالي.

ويقصد بالدخل الاجمالي مجموع دخل او دخول المكلف القائمة من مصادر الدخل المعينة قانونا اي قبل تنزيل المصاريف والنفقات الانتاجية منه (١).

ثانيا : الدخل الصافي.

ويقصد بالدخل الصافي الدخل الاجمالي بعد تنزيل المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت او استحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج هذا الاخير والتي تسمى (اعباء او تكاليف الدخل) وتتمثل في مايلي :-

١ - نفقات الصيانة . وهي التي تعمل على المحافظة على القدرة الانتاجية لمصدر الدخل واطالة عمره كونه وجد ليبقى لا ليفنى وذلك باصلاح مانقص من مصدر الدخل او تعويض ما تلف منه . ويمكن اعطاء مثال على ذلك في المبالغ التي تنفق على ترميم العقارات واصلاح الالات والماكنات أو على تجديد او تصليح او تغيير قطع الغيار والادوات والمواد التي استعملت في انتاج الدخل .(٢)

٢ - اقساط الاستهلاك .وهي نسبة مئوية من كلفة مصدر الدخل تقتطع سنويا بحيث يؤدي تراكمها على مر السنين الى الاستعاضة عن راس المال (مصدر الدخل) بمصدر آخر جديد(٣) ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قيمة استهلاك وتلف اي بناء يحتوي على ماكنات شغالة ويستعمل بصورة رئيسية من اجل

---

(١) انظر: تعريف الدخل الاجمالي الوارد في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرة (ج) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) استاذنا الدكتور رشيد الدقر/ علم المالية/ المرجع السابق/ صفحة (٩١).

تشغيل تلك الماكنات واستهلاك وتلف الماكنات والالات والمفروشات التي يملكها المكلف ويستعملها في انتاج الدخل(١).

٣ - نفقات الاستغلال. وهي المصاريف والنفقات التي يتحملها المكلف في سبيل انتاج دخله كالرواتب والاجور وبدلات الايجار والرخص والكهرباء والمياه... الخ(٢) .

وإذا كان الاصل فيما يتخذ مطرحا للضريبة هو الدخل الصافي فان المشرع احيانا قد اتخذ من الدخل الاجمالي مطرحا للضريبة على خلاف هذا الاصل ويمكن اعطاء مثالين على ذلك فيما يلي:

١ - يقدر الدخل الخاضع للضريبة لشركات التامين على الحياة بما يعادل ١٠% من المجموع الكلي لاقساط التامين على الحياة المستحقة للشركة ولا يجوز السماح بتنزيل اي مبلغ او جزء من ذلك المبلغ لاي سبب من الاسباب (٣).

٢ - يخضع للضريبة دخل الشخص الاردني المتاتي له خارج المملكة من تشغيل راسماله الناشيء عن امواله وودائعه من المملكة ويحسب صافي هذا الدخل على اساس معدل سعر فائدة الإيداع السائد في المملكة خلال السنة(٤).

ومن المناسب في هذا الصدد ان ابين موقف القضاء من المقصود بالدخل الخاضع للضريبة هل هو الدخل الاجمالي (القائم) ام هو الدخل الصافي؟

(١) انظر: الفقرة (ي) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: المادة (١٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ , المنشور في الصفحة (٢١١) من العدد (٣٨٠٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٢/٢ .

ثالثا: موقف القضاء.

لقد استقر اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل في جميع القضايا المعروفة عليها والمتعلقة بموضوع الدخل القائم والدخل الصافي على ضرورة ان يقوم المقدر بتقدير الدخل الإجمالي (القائم) اولا ويتم تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت في سبيل انتاجه ثانيا وذلك من اجل التوصل إلى الدخل الصافي وفي هذا اتاحة الفرصة للمحكمة من مراقبة تنزيل المصاريف والنفقات (الانتاجية منها وغير الانتاجية) من دخل المكلف ولمعرفة ما إذا كانت اجراءات المقدر بهذا الخصوص سليمة وقانونية ام لا؟ وتوضيحا لهذا الموقف أورد كمثال على ذلك القرار رقم ٨٧/١٤٠٩ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث ان احكام المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تقضي بانه للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تنزل المصاريف والنفقات التي انفقت او استحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج الدخل، وحيث ان القضاء الأردني قد استقر على انه يتوجب على المقدر ان يبين مقدار النفقات التي نزلها من الدخل القائم حتى توصل الى الدخل الصافي".

وقد اقرت محكمة التمييز محكمة استئناف ضريبة الدخل على ذلك. هذا وقد استقر اجتهادها هي الأخرى بهذا الاتجاه، وترسيخا لهذا المبدا فقد ذهبت الى ابعد مما ذهبت إليه محكمة الاستئناف إذ اشترطت ان يشير المقدر الى تفاصيل التوصل الى الدخل القائم وذلك في قرارها رقم ٨٦/٤٠٩ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث ان المقدر قدر دخل المكلف بالاستناد للبضاعة التي وجدها في مخزنه دون ان يشير الى حجم المبيعات ونسبة الربح لانه يشترط لاستحقاق الضريبة على المكلف حصول هذا الاخير على ايراد بحيث

---

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٨٧/١٤٠٩) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٩/٢٩ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٦/٤٠٩) المنشور في الصفحة (٢٠٧٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٨ .

تفرض الضريبة على المجموع الكلي للإيراد الصافي الذي حصل عليه المكلف خلال سنة التقدير بعد اجراء الاعفاءات القانونية ، وحيث ان القيام بهذا الاجراء امر ضروري كي تتمكن محكمة استئناف ضريبة الدخل من ممارسة صلاحيتها في رقابة عدالة وواقعية الأمور التي اعتمدها المقدر للتوصل الى دخل المكلف القائم الذي حددت الضريبة على اساسه ".

واری ان ما ذهبت إليه محكمة التمييز بقرارها هذا واقع في محله ويحقق العدالة ويحول دون مغالاة بعض المقدرين في تقدير دخل المكلف القائم دون اساس من الواقع او الحقيقة ويجعل اقامة الدليل من قبل المكلف على أن التقدير باهظ امر متعذر وذلك في حالة رفع الأمر الى القضاء اذ تقع على عاتقه اثبات عكس ما توصل إليه المقدر(١). باعتبار اثبات ان دخله القائم في السنة مثلا يقل عما هو مقدر اصعب من اثبات كلفة مبيعاته اومشترياته اونسبة ربحه .... الخ.

كما واری ان ما ذهب اليه القضاء هو عين الصواب كون المقدرة التكليفية للمكلف يجب ان تحدد على اساس المحافظة على مصدر الدخل وضمان نمائه واستمراره مما يحتم خصم المبالغ الواجب انفاقها من الدخل القائم لتحقيق الدخل الصافي والذي يعتبر وبحق مطرحا عادلا للضريبة .

الفرع الثاني: التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته .

ان وجود معيار حاسم يميز بين تكاليف الحصول على الدخل واستعمالاته كان وما يزال من الأهمية بمكان، وتكمن هذه الأهمية في ضرورة تنزيل تكاليف الحصول على الدخل القائم منه للتوصل الى الدخل الصافي واما استعمالات الدخل القائم فلا يتوجب تنزيلها منه بل على العكس تعتبر خاضعة للضريبة .فلو لم

---

(١) انظر: الفقرة (د) من المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

يكن هناك معيار يميز بينهما لكنا أمام احدى حالتين ليست الحالة الأولى بافضل من الثانية .

الحالة الأولى: حالة اعتبار كل المصاريف والنفقات واجبة التنزيل من الدخل القائم باعتبارها تكاليف الحصول عليه ، وفي هذه الحالة لا يبقى دخل يذكر يخضع للضريبة .

والحالة الثانية : حالة اعتبار كل المصاريف والنفقات من استعمالات الدخل القائم التي لا يتوجب تنزيلها منه وفي هذه الحالة نكون امام ضريبة على الدخل الاجمالي وليس امام ضريبة على الدخل الصافي وفي هذا مجافاة للعدالة الضريبية .

ولم يتفق الفقه بعد على وضع معيار حاسم للتمييز بين تكاليف الدخل واستعمالاته لدرجة ان جانبا منهم(١)اخذ يطالب التشريعات الضريبية اتباع اسلوب خصم نسبة معينة من الدخل الاجمالي باعتبارها تمثل مبالغ التكاليف بصورة مقطوعة كما لو كانت هذه النسبة ثلث الدخل او ربعه ، وذلك باعتبار ان هذا الأسلوب يوفر على السلطات الضريبية مشقة البحث عن مقدار التكاليف الحقيقية التي ينفقها كل مكلف في سبيل انتاج دخله .(٢)

---

(١) انظر:

Marco, first principles of public finance مشار اليه في مؤلف الدكتور عادل الحياري/ الضريبة على الدخل العام/ مطابع مؤسسة الاهرام/ القاهرة/ ١٩٦٨/ صفحة (٢٩١).

(٢) انظر: التعميم الاداري رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٤ الصادر عن الادارة الضريبية بتاريخ ١٩٨٤/٩/٢ والذي جاء فيه ما يلي:...تكون النفقات الانتاجية المقبولة لوكلاء التامين على الحياة وكذلك لمديري الوحدات ومديري الوكالات ممن يعملون في هذا الحقل من التامين منسوبة الى دخولهم القائمة من المهنة على النحو التالي:

١ - وكيل التامين ومدير الوحدة ممن لا يزيد دخله القائم السنوي من هذه المهنة عن ٥٠٠٠ دينار ٣٠٪.

٢ - وكيل التامين ومدير الوحدة ممن لا يزيد دخله القائم السنوي من هذه المهنة عن ١٠٠٠٠ دينار ٣٥٪.

٣ - وكيل التامين ومدير الوحدة ممن يزيد دخله القائم السنوي من هذه المهنة عن ١٠٠٠٠ دينار ٤٠٪.

٤ - مدير الوكالة ٤٥٪ . شريطة الا تزيد المبالغ المحسوبة بهذه النسب عن تلك المطالب بها من قبل المكلف.

وارى ان في هذا الحل مجافاة للعدالة الضريبية التي تتطلب تنزيل النفقات الحقيقية من الدخل القائم كما وانه لم يراع التفرقة في المعاملة الضريبية بين المكلفين نظرا لاختلاف نسبة نفقات الحصول على الدخل بين مكلف وآخر مما يجعل من هذا الحل غير مقبول الا في اضيق الحدود.كما وارى ان المشرع قد اعتمد معيارا افضل على الرغم من عدم كفايته حيث اعتبر تكاليف الدخل بانها عبارة عن المصاريف والنفقات التي انفقت او استحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج الدخل الاجمالي كالفوائد وبدلات الايجار والرواتب والاجور والضرائب والرسوم....الخ حيث اوجب تنزيلها من الدخل الاجمالي(١) واعتبر استعمالات الدخل بانها عبارة عن استعمال المكلف لدخله سواء باستهلاكه او بادخاره او باستثماره ويمكن اعطاء امثلة على استعمالات الدخل فيما يلي(٢):

ا - النفقات المنزلية او الشخصية او الخاصة.
ب - كلفة اي عمران او تحسيناته التي تزيد في قيمة راس المال.
ج - المبالغ المسحوبة من راس المال بقصد استعمالها كراسمال في اي نشاط.
د - المبالغ المخصصة للاحتياطي القانوني او النظامي أو اي احتياطيات اخرى باستثناء احتياطيات التامين.
ح - اي مصروفات راسمالية.

سبق وان قلت بعدم كفاية المعيار الذي اتبعه المشرع للتمييز بين تكاليف الدخل واستعمالاته مما يثير الخلاف في الاراء الفقهية والاجتهادات القضائية حول هذا الموضوع ومن اهم النفقات التي يثار الجدل والخلاف حولها.

- تلك التي ينفقها المحامون والاطباء في تجهيز مكاتبهم وعياداتهم بالاثاث والادوات اللازمة حيث تعتبر هذه النفقات من تكاليف الحصول على دخولهم ويجب تنزيلها من

(١) انظر: المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: الفقرات (أ، ب، ج، و) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥.

الدخل الاجمالي بينما ما ينفقونه في زيادة معرفتهم واطلاعهم من خلال الاشتراك في الدورات والندوات يعتبر من قبيل استعمالات الدخل وبالتالي لا يجوز تنزيلها على الرغم من ان هذه النفقات من طبيعة واحدة .

وعلى هذا الأساس قررت محكمة التمييز ان ما ينفقه الطبيب من نفقات الاشتراك في الدورات الاستطلاعية لا يعتبر من النفقات التي تصرف في سبيل انتاج الدخل(١).

ويثور الجدل ايضا حول مبلغ الضريبة ذاتها فيما إذا اعتبر من تكاليف الدخل ام من استعمالاته ؟ وهنا يجب التمييز بين الضريبة على الدخل نفسه وبين الضرائب والرسوم الأخرى فالضريبة على الدخل نفسه تعتبر من استعمالاته وليست من تكاليف الحصول عليه وبالتالي لا تنزل من الدخل الاجمالي وقد نص قانون ضريبة الدخل على ذلك صراحة(٢) اما فيما يتعلق بالضرائب والرسوم الأخرى فهي من تكاليف الحصول على الدخل واجبة التنزيل من الدخل الاجمالي(٣).

هذا وقد اعتبر الديوان الخاص بتفسير القوانين ضريبة الأبنية والأراضي التي يدفعها المالك عن البناء الذي يشغله لغايات انتاج الدخل انما يتكبدها في سبيل انتاجه ويترتب على ذلك وجوب تنزيلها من مقدار الدخل الخاضع للضريبة(٤).

المطلب الثاني: الدخل الحقيقي والدخل الحكمي وعبء اثبات الدخل الخاضع للضريبة .

ان من اهم خصائص الضريبة على الدخل انها تاخذ بمبدأ شخصية الضريبة بمعنى انها تراعي ظروف المكلف الشخصية لكي تتوصل الى مقدرته على تحمل عبء الضريبة وقد ادى هذا الوضع الى اتخاذ

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٧٢/٢٥) المنشور في الصفحة (١٢٨) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٧٢ .
(٢) انظر: الفقرة (ز) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: الفقرة (د) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٤) انظر: القرار رقم (١٣) لسنة ١٩٦٦ الصادر عن الديوان الخاص بتفسير القوانين المنشور في الصفحة (١٥٥٤) من العدد (١٩٤٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٦/٨/١٠ .

الدخل الحقيقي بشكل عام مطرحا لضريبة الدخل باعتباره المعيار الصحيح لمعرفة قدرة المكلف على تحمل عبء الضريبة والذي يقع عبء اثباته على مقدر ضريبة الدخل، وليس على المكلف بها.

الفرع الأول: الدخل الحقيقي والدخل الحكمي.

اولا : الدخل الحقيقي.

والمقصود بالدخل الحقيقي هو "ما يعود على المكلف فعلا من استغلاله الأموال التي يملكها او ما يعود عليه من مكاسب فعلية نتيجة لعمله وجهده"(١).

وبناء عليه فإن ضريبة الدخل لا تفرض ولا تستوفى الا في حالة تحقق الدخل الصافي حقيقة فإذا لم يتحقق هذا الدخل الأخيرفلا تفرض الضريبة نهائيا لعدم وجود الدخل. وفي حالة وجود خسائر فانها تدور للسنوات التالية وفق احكام القانون(٢).

وارى ان المشرع ياخذ بالدخل الحقيقي كاساس لتقدير مطرح الضريبة في حالات عدة ومن اهمها ما يلي:

اولا : حالة تقديم كشف التقدير الذاتي.

مما لا شك فيه ان المكلف هو خير من يعرف دخله الحقيقي لذلك الزم المشرع في المادة ٢٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ كل شخص له مصدر دخل او اكثر خاضع للضريبة أن يقدم في موعد معين كشفا يتضمن التفصيلات المتعلقة بدخله الاجمالي ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن سنته السابقة. وقد فصلت المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها معالجة هذا الكشف ضريبيا .وبالتدقيق في هذه المادة ارى ان الدخل الحقيقي يعتمد اساسا لتقدير مطرح الضريبة في القرارين التاليين:

---

(١) الدكتور عادل الحياري/ الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (١١٤).
(٢) - انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د/١٩٨٧/٢٧ تاريخ ١٩٨٧/٣/٢١ .
- انظر: المادة (١٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها .

١ - قرار المقدر القاضي بقبول كشف التقدير الذاتي المقدم من المكلف كما هو دون تعديل.

٢ - قرار المقدر بتعديل كشف التقدير الذاتي المقدم من المكلف والذي وافق هذا الاخير على تعديله.

ثانيا: حالة وجود حسابات اصولية ومنظمة.

نظرا لاهمية الحسابات الاصولية والمنظمة في عملية توجيه النشاطات المختلفة في العصر الحديث الزم المشرع فئات معينة من المكلفين بالاحتفاظ بدفاتر وحسابات للواردات والمصروفات (١) وبناء عليه ارى ان الدخل الحقيقي يعتمد اساسا لتقدير مطرح الضريبة في القرارين التاليين:

١ - قرار المقدر الصادر بالاستناد الى حسابات المكلف كما هي دون تعديل.

٢ - قرار المقدر الصادر بالاستناد الى حسابات المكلف معدلة بعد موافقة هذا الاخير على التعديل.

هذا وقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على ضرورة أن يكون الدخل الحقيقي مطرحا للضريبة. ويمكن اعطاء مثالين على ذلك فيما يلي:

١ - قرار محكمة التمييز رقم ٨٥/٣٣٧ (٢) والذي جاء فيه ما يلي:
"وحيث ان الوقائع التي اعتمدها المقدر لا تؤدي إلى النتيجة التي توصل إليها بخصوص الدخل من اعمال التعهدات والحفريات الاخرى فيكون قد فرض ضريبة على دخل مفروض افتراضا وليس دخلا حقيقيا".

---

(١) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٥/٣٣٧) المنشور في الصفحة (١١١٨) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧.

٢ - قرار محكمة التمييز رقم ١٩٩٢/٧٢٤ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث ان اجتهاد محكمتنا قد استقر على أنه لا يجوز للمقدر او الوزير او الموظف المفوض من قبله فرض الضريبة على دخل مفترض افتراضا وليس دخلا حقيقيا".

وارى ان ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز هو عين الصواب كونه يحقق العدالة الضريبية ويحول دون مغالاة بعض المقدرين في تقدير دخل المكلفين وبالتالي فرض ضرائب عليهم لا تستند الى الواقع او الحقيقة في شيء.

ثانيا: الدخل الحكمي.

قد تواجه المشرع احيانا ظروف خاصة تضطره الى اتخاذ الدخل الحكمي بصورة استثنائية مطرحا للضريبة، والدخل- الحكمي او الافتراضي- لا ينظر في تحديده الى ما يدخل في جيب المكلف من اموال فعلا ولكنه يحدد وفقا لمعايير نظرية. وقد يكون الدخل الحكمي مختلفا عن الدخل الحقيقي زيادة او نقصا بل قديكون هناك دخل حكمي في حين لا يكون هناك دخل حقيقي البتة (٢). وإذا كان الأصل ان المشرع يتخذ من الدخل الحقيقي مطرحا للضريبة فإنه قد يتخذ احيانا من الدخل الحكمي مطرحا لها على خلاف هذا الأصل ويعتبر التقدير المقطوع سواء للدخل او للضريبة امثلة صريحة لهذا الاتجاه وهنا لا بد من اعطاء فكرة مختصرة عن الدخل المقطوع حيث يتحدد هذا الأخير باستخدام نسبة مئوية معينة من مجموع الدخول القائمة او الصافية التي حصل عليها المكلف خلال السنة. وقد أخذ المشرع بالدخل المقطوع كأساس للتقدير في الحالتين التاليتين:

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٩٢) في القضية رقم (١٩٩٢/٧٢٤) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٩/١٩ من القرارات المجمدة لدى الباحث.

(٢) الدكتور حسين خلاف/ تطور الإيرادات العامة في مصر الحديثة/ من منشورات معهد البحوث والدراسات العربية/ القاهرة/ ١٩٦٦ / صفحة (١٢١، ١٢٢).

١ - التقدير المقطوع للدخل.

أ - حيث نصت المادة ١٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على ما يلي: "يقدر دخل شركات التامين على الحياة الخاضع للضريبة بما يعادل ١٠% من المجموع الكلي لاقساط التامين على الحياة المستحقة للشركة و لا يجوز السماح بتنزيل اي مبلغ او جزء من ذلك المبلغ لاي سبب من الاسباب".

ب - حيث نصت الفقرة ب من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة بقانون ضريبة الدخل رقم ٤ لسنة ١٩٩٢ على ما يلي: "يخضع للضريبة دخل الشخص الاردني المتاتي له من خارج المملكة من تشغيل راسماله الناشيء عن امواله وودائعه من المملكة ويحسب صافي هذا الدخل على اساس معدل سعر فائدة الايداع السائد في المملكة خلال السنة".

٢ - التقدير المقطوع للضريبة.

حيث اعطى المشرع لمدير عام ضريبة الدخل صلاحية جواز فرض ضريبة دخل مقطوعة وذلك على النحو التالي:

اولا : اعتبار الضريبة المقدرة على دخل اي شخص سواء كان طبيعيا او معنويا (عدا الشركات المساهمة) والتي لاتزيد على اي منهم في اي سنة من السنوات عن ٢٠٠ دينار انها ضريبة اساسية مقطوعة عن كل سنة من السنوات التالية لتلك السنة على ان لاتزيد على خمسة سنوات، وعلى الشخص المذكور دفع هذه الضريبة خلال ٣٠ يوما من انقضاء كل سنة من السنوات التي تسري فيها تلك الضريبة وللمدير الحق بالغاء ذلك القرار(١).

---

(١) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

ثانيا: اعتبار الضريبة المقدرة على دخل فئة او فئات معينة من المكلفين انها ضريبة دخل سنوية مقطوعة وذلك بموجب قرار من المدير العام او من المقدر المفوض من قبله خطيا ويحدد في القرار انواع الدخول التي يفرض عليها تلك الضريبة والمدة التي تسري خلالها(١).

ومما سبق ارى أن المشرع قد اعتمد في تقدير الدخل المقطوع وفرض الضريبة عليه على أساس انه دخل حكمي أو إفتراضي ولكنه وضع في كل حالة اساسا معينا لتقدير الدخل الخاضع للضريبة ونجده يحاول قدر استطاعته الوصول من خلاله الى الدخل الحقيقي.

وتجدر الاشارة إلى ان القرارات التالية تعتبر من اهم القرارات التي يحتمل فيها اعتماد الدخل الحكمي كاساس لتقدير مطرح الضريبة وهي:

١ - قرار المقدر القاضي بتعديل كشف التقدير الذاتي المقدم من المكلف دون موافقته على هذا التعديل.

٢ - قرار المقدر الصادر بالاستناد الى حسابات المكلف معدلة دون موافقة هذا الأخير على هذا التعديل (٢).

٣ - قرار المقدر في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي لأي سبب كان(٣).

وهذا لا يمنع أن يعتمد مقدر ضريبة الدخل في هذه القرارات الدخل الحقيقي للمكلف والذي يعتبر وبحق من اهم عناصر تحقيق العدالة الضريبية وما المغالاة في التقدير التي تتم احيانا لدرجة انها تجعل من الدخل المقدر بمثابة الدخل الحكمي الا

---

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرة (١ - ٢) من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: المادة (٣٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

انها مسالة موضوعية خاضعة لطرق الطعن التي اتاحها قانون ضريبة الدخل للمتظلم منها(١).

الفرع الثاني: عبء اثبات وجود مصدر الدخل.

ان المشرع في الأصل يتخذ من الدخل الحقيقي مطرحا للضريبة ولكنه استثناء قد يتخذ من الدخل الحكمي او الدخل المقطوع (والذي غالبا ما يكون حكميا) مطرحا للضريبة، والسؤال الذي يثور في هذا الصدد هو من يتحمل عبء اثبات وجود مصدر الدخل سواء كان هذا الاخير حقيقيا او حكميا؟. اجابت محكمة التمييز على هذا السؤال بالعديد من قراراتها وقد استقر اجتهادها على ان عبء اثبات وجود مصدر للدخل يقع على عاتق مقدر الضريبة والذي له ان يثبته بكافة طرق الاثبات المتاحة امامه. ويمكن اعطاء القرار رقم ١٩٩٠/٤٠٢ (٢) مثال على ذلك وقد جاء فيه ما يلي: "لقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على ان عبء اثبات وجود مصدر للدخل يقع على عاتق المقدر، لذا فان القول بان المكلف عجز عن اثبات مدعياته غير وارد بالنسبة للخلو لأن اثبات مثل هذا المصدر من الدخل يقع على عاتق المقدر وليس على عاتق المكلف".

وامعانا من محكمة التمييز في ترسيخ هذا المبدا فقد ذهبت في قرارها رقم ٨٥/٥١٥(٣) الى اعتبار قاعدة الاستصحاب قاعدة صالحة لاثبات مصدر الدخل من قبل المقدر وقد جاء فيه ما يلي: "لقد ثبت بالكشف الحسي الذي اجراه المقدر أن المكلف يتعاطى بيع العصير المعلب و(الهامبرجر) واستنادا الى قاعدة الاستصحاب وهي هنا اعتبار حالة الشئ من الزمن الحاضر أنها حالة ذلك الشئ في الماضي ما لم يثبت خلاف ذلك بدليل أن الكشف الحسي يعتبر

---

(١) حسن فلاح الحاج موسى/ قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه اداريا وقضائيا/ رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق/ الجامعة الاردنية/ ١٩٨٨/ صفحة (١٥٦) وما بعدها.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١١٧) في القضية رقم (١٩٩٠/٤٠٢) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١٠/٢٠. من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٥/٥١٥) المنشور في الصفحة (١٢٩٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧.

دليلا مقبولا على اثبات أن هذا المصدر هو من مصادر الدخل في الماضي وعلى المكلف اثبات العكس وبهذه الحالة لايرد القول بان عبء اثبات وجود مصدري الدخل يقع على عاتق المقدر لان واقع الحال يؤيد وجهة نظره التي لم ينقضها المكلف".

وارى ان الاخذ بقاعدة الاستصحاب بشكل موسع من شانه أن يخالف مبدأ سنوية الضريبة والذي يعتبر وبحق مبدأ أساسيا في فرض الضريبة هذا من جهة ومن جهة أخرى فمن الطبيعي أن يختلف واقع حال المكلف من سنة الى اخرى كونه اذاباع العصير المعلب و(الهامبرجر) في سنة ما لا يعني بالضرورة الاستمرار ببيعها في السنوات اللاحقة وما على المقدر في حالة ملاحظة وجود مصدر دخل للمكلف في سنة سابقة الا ان يتحقق من وجود هذا المصدر في السنة المعنية وله أن يطلب من المكلف اثبات عدم وجوده اذا ادعى ذلك لا ان يعتبره مازال قائما استنادا الى قاعدة الاستصحاب.

ولما كانت قرارات تقدير ضريبة الدخل تصدر عن المقدر (١)وقرارات اعادة النظر في التقدير تصدر عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله (٢) فان مايقال في هذا المجال من أن عبء اثبات وجود مصدر الدخل يقع على عاتق المقدر ينطبق على وزير المالية او الموظف المفوض من قبله ، وقد ذهب المشرع الى ابعد من ذلك اذ اشترط انه في حالة زيادة الضريبة من قبل وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله ، تقع على عاتقهما اقامة الدليل على ذلك بالرغم من اي نص آخر وعلى أن يتيحا للمكلف فرصة معقولة لسماع اقواله وبسط قضيته (٣).

---

(١) لقد اعطت الفقرة (ب - ١) من المادة (٤٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ الصلاحية لمدير عام ضريبة الدخل ان يمارس جميع الصلاحيات المخولة للمقدر بمقتضى القانون وبالتالي فإن قرار التقدير الذي يصدر عنه يصدر بصفته مقدرا.

(٢) انظر: الفقرتين (أ،ب) من المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: الفقرة (جـ) من المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

المبحث الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل الخاضع والنتائج المترتبة على قيامها.

ان الضريبة تفرض على الدخل الصافي الذي يتحقق في فترة زمنية معينة (غالبا ما تكون سنة) وذلك من كافة مصادر الدخل الخاضعة للضريبة وفق احكام قانون ضريبة الدخل وذلك استجابة لأهم قاعدة من القواعد الدستورية وهي قاعدة قانونية الضريبة بمعنى أن الضريبة لا تفرض الا بقانون(١) ولكن قانون ضريبة الدخل شانه شان اي قانون آخر لا يبحث الا في المبادئ العامة التي تنطبق في كل حالة اذا ما توافرت شروط انطباقها.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد: متى ينشا دين الضريبة في ذمة المكلف؟ وهو ما اصطلح على تسميته " بالواقعة المنشئة للضريبة". وللاجابة على هذا السؤال لابد من معرفة فيما اذا كان انطباق الشروط الموضوعية الواردة في قانون ضريبة الدخل على حالة معينة تكفي لكي ينشا دين الضريبة في ذمة المكلف أم انه لابد من صدور قرار تقدير من قبل المقدر يتضمن تقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه بالنسبة لكل مكلف على حده؟ ومن ثم لابد من بيان النتائج المترتبة على قيام الواقعة المنشئة للضريبة.

المطلب الاول: الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل الخاضع.

مهما كانت الشروط الموضوعية او الشكلية لنشوء دين الضريبة في ذمة المكلف فإن الأمر يتطلب معرفة فيما اذا كان يشترط في الدخل الخاضع للضريبة ان يكون مقبوضا من قبل المكلف فعلا او انه يكفي أن يكون مستحقا؟

---

(١) انظر: المادة (١١١) من الدستور الاردني لسنة١٩٥٢.

الفرع الاول : نشوء دين الضريبة على الدخل الخاضع في ذمة المكلف.

لقد اختلف الفقه في تحديد متى ينشا دين الضريبة في ذمة المكلف بشكل عام؟ حيث ذهب جانب منهم (١) الى اعتبار أن القانون الضريبي هو الذي ينشيء هذا الدين في ذمة المكلف بمجرد تحديده للأموال والأشخاص الخاضعين للضريبة والقواعد التي تحكمها من حيث مطرحها ومعدلها وكيفية تقديرها وتحصيلها... الخ وذلك بوضعه قواعد عامة ومجردة، فكل مكلف تنطبق عليه هذه القواعد تصبح الضريبة دينا في ذمته وذلك قبل قيام الادارة الضريبية باتخاذ أي اجراء اداري من شأنه تقدير الضريبة المستحقة عليه.

الا أن جانبا آخر(٢) يرى أن انطباق القواعد العامة والمجردة الواردة في القانون الضريبي على مكلف معين من شأنها أن تجعل الواقعة المنشئة للضريبة متوفرة، ولكن دين الضريبة لا ينشا في ذمة المكلف الا باتخاذ جهات التقدير القرار الذي يقدر الدخل الخاضع للضريبة لهذا المكلف بالذات والضريبة المستحقة عليه، فبمجرد صدور قرار التقدير هذا يعني ان دين الضريبة قد نشا في ذمة المكلف المعني بهذا القرار والذى يجب أن يراعى فيه القواعد العامة والمجردة كسريان تقادم الضريبة ومطرحها، ومعدلها ... الخ وقت قيام الواقعة المنشئة لا وقت اصدار القرار.

---

(١) احمد ممدوح مرسي / الضريبة على الايرادات علما وعملا /الطبعة الاولى / الجزء الاول / مطبعة فتح الله الياس /القاهرة/١٩٤٠ / صفحة (١١).

- الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/ اصول التشريع الضريبي المصري /الطبعة الاولى/ دار المعارف بمصر/ القاهرة/ ١٩٥٩ / صفحة (٨٥).
- الدكتور حسين خلاف/ الاحكام العامة فى قانون الضريبة/ دار النهضة العربية/القاهرة/١٩٦٦/صفحة (١٥٢).

(٢) منهم: الفقيه الفرنسي jeze الذي ابدى رايه هذا فى مقالة له عن الواقعة المنشئة للضريبة المنشورة فى الصفحة (٦٠٤) وما بعدها من مجلة المالية العامة والتشريع الضريبي سنة ١٩٢٧/ مشار اليه فى مؤلف الدكتور حسين خلاف / الاحكام العامة فى قانون الضريبة / المرجع السابق / صفحة (١٥٤).

وارى أن دين ضريبة الدخل في الأردن ينشا في ذمة المكلف بموجب احكام قانون ضريبة الدخل الساري المفعول (١) وقت تحقق الدخل الصافي له من احد او كافة مصادر دخله الخاضعة للضريبة بعد نهاية سنته المالية (٢) بدليل ان المشرع يعتبر المكلف خاضعا لضريبة الدخل قبل أن يقدم كشف التقدير الذاتي الى مكتب ضريبة الدخل المختص (٣) وقبل ان يقوم المقدر بتدقيق هذا الكشف (٤) ولكن وجود دين الضريبة هذا في ذمة المكلف يفتقر الى الدليل والاثبات، ومقدار الضريبة يحتاج الى التعيين. وهنا تظهر الحاجة الى قرار التقدير الذي من شانه ان يثبت اسم الشخص المكلف بالضريبة بالذات ويحدد مطرحها ومعدلها ومقدارها وتحصيلها ..الخ، وهذه الأمور والتي هي من الأهمية بمكان لا تتحقق الا بصدور قرار تقدير الضريبة وبعدها نستطيع القول بان الضريبة قد استحقت فعليا في ذمة المكلف ونعمل على تحصيلها سواء بالطرق العادية أو بالتنفيذ الجبري وفي كلتا الحالتين لا تحصل الا اذا اصبحت قطعية.

وهنا أرى اهمية قرار التقدير في تحديد مركز المكلف بالذات ازاء نشوء دين الضريبة في ذمته فعليا على الرغم من التسليم بان هذا القرار لا ينشئ اوضاعا او مراكز قانونية جديدة اطلاقا وليس له ان يزيد أو ينقص شيئا منها لأن هذه الأوضاع والمراكز قد نشات بموجب احكام قانون ضريبة الدخل.

---

(١) انظر: الفقرات (أ،ب،جـ) من المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) يستثنى من ذلك بعض الحالات: منها حالة وجود شخص على وشك مغادرة المملكة نهائيا قبل نهاية السنة.

انظر: الفقرة (أ) من المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

الفرع الثاني: قبض المكلف لمبلغ الدخل الخاضع للضريبة .

ان دين الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الاردني ينشا وقت تحقق الدخل الصافي في نهاية السنة المالية ثم ياتي قرار التقدير ليحدد مطرح الضريبة ومقدارها وتحصيلها، فكان دين الضريبة والحالة هذه ينشا ثم يقدر ثم يحصل، والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو معرفة الاساس الذي تفرض بموجبه الضريبة على الدخل فيما اذا كان مبدا قبض الدخل ام مبدا استحقاقه ؟

اولا : قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة (١).

القاعدة الاولى: قاعدة الدخل المكتسب او المستحق (مبدا الاستحقاق).

بناء على أحكام هذه القاعدة يتم اخذ كافة الدخول التي استحقت للمكلف خلال فترة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة ولايهم فيما اذا كانت هذه الدخول قد تم تحصيلها كليا او جزئيا واذا حصل المكلف على دخل يخص سنة لاحقة استبعد هذا الدخل من دخول السنة مدار التقدير، وبالمقابل يتم بموجب احكام هذه القاعدة تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت او استحقت في سبيل انتاج الدخل الاجمالي للسنة مدار التقدير سواء كانت هذه المصاريف قد دفعت كليا أو جزئيا بمعنى أن بعضها مازال مستحقا.

---

(١) انظر:

- الدكتورين دولار علي ومحمد حمدي النشار/دراسات في الضريبة على ارباح المهن الحرة/ الطبعة الاولى /مكتبة النهضة المصرية/القاهرة /١٩٥٤ /صفحة (١٨٩) وما بعدها.

- الدكتورين محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/اصول التشريع الضريبي المصري / المرجع السابق/صفحة (٨٤٨) وما بعدها.

وقد جرى العرف على تطبيق هذه القاعدة عند تقدير دخل الاعمال التجارية والصناعية بشكل عام لان التجارة تقوم اساسا على الثقة فكل ما يستحق للتجار يعتبر في حكم المقبوض ولم يجر العرف في علم المحاسبة على تطبيق هذه القاعدة عند تحديد دخل المهن الحرة وغيرها من مصادر الدخل الاخرى.

القاعدة الثانية : قاعدة الدخل النقدي (مبدا القبض).

بناء على احكام هذه القاعدة يتم اخذ الدخول النقدية التى قبضها المكلف فعلا خلال مدة زمنية معينة في الغالب ما تكون سنة، حتى ولو كانت هذه الدخول تتعلق باعمال قام بها المكلف قبل بداية هذه المدة او كانت تتعلق بعمليات لم تتم بعد كليا او جزئيا خلال تلك المدة.

وبذلك تخرج الدخول المستحقة التي لم يقبضها المكلف من نطاق دخول هذه المدة وتحسب الدخول المقبوضة مقدما ضمنها.

وبالمقابل يتم بموجب احكام هذه القاعدة تنزيل النفقات الانتاجية التي انفقت فى سبيل انتاج الدخل فعلا وبالتالي تستبعد المصروفات المستحقة، واذا دفع المكلف مصروفات مقدما تتعلق بسنة لاحقة اخذت هذه المصروفات بعين الاعتبار في السنة التي دفعت فيها.

وقد جرى العرف على تطبيق هذه القاعدة عند تقدير دخل الاعمال التجارية والصناعية البسيطة التي تتعامل بالنقد اساسا كما وتطبق عند تقدير دخل اصحاب المهن الحرة الذين يتعاملون بالنقد ايضا.

القاعدة الثالثة : وهي قاعدة وسط بين قاعدة الربح المكتسب وقاعدة الربح النقدي.

بناء على احكام هذه القاعدة تحدد الدخول الخاضعة للضريبة اعتمادا على الاسس التالية :-

١ - يؤخذ بعين الاعتبار عند تقدير دخل المكف لسنة معينة كافة المبالغ التي قبضها في هذه السنة شريطة أن تكون مقابل أعمال اديت بالفعل سواء في هذه السنة او في سنة سابقة لها، اما اذا كانت هذه المبالغ لم تقبض بعد او كانت مقابل اعمال لم يتم القيام بها بعد فيجب استبعادها من دخول تلك السنة .

٢ - تؤخذ بعين الاعتبار كافة النفقات الانتاجية المتعلقة بسنة معينة سواء كانت قد دفعت او لم يتم دفعهابعد كما هو عليه الحال عند تقدير الدخول على أساس قاعدة الربح المكتسب. واما النفقات الانتاجية المدفوعة مقدما فيتم استبعادها من ضمن نفقات هذه السنة .

وقد جرى العرف على تطبيق هذه القاعدة عند تحديد دخول اصحاب المهن الحرة غير التجارية لأن طبيعة العمليات التي يقومون بها والظروف المحيطة بتلك المهن تختلف عن طبيعة العمليات التجارية وظروف التجارة ، فالأعمال التجارية تقوم اساسا على الثقة والديون المستحقة لصالح التجار تعتبر في حكم المقبوضة ويمكن استخدامها في الدفع عن طريق تحويلها للغير واذا كانت هذه الديون على شكل كمبيالات أو سندات اذنية فيمكن خصمها في البنوك والحصول على قيمتها نقدا فضلا عن أن هذه الديون يمكن اثباتها بكافة طرق الاثبات وتتخذ اجراءات شديدة ضد كل تاجر يتوقف عن دفع ديونه . أما اصحاب المهن الحرة فتمنعهم تقاليد المهنة من المطالبة بديونهم بالطرق القانونية التي يتبعها التجار وتقضي هذه التقاليد بعدم الالتجاء الى القضاء والاحتكام الى النقابة التابع لها صاحب المهنة لتتخذ من جانبها الاجراءات اللازمة (١).

---

(١) الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/اصول التشريع الضريبي المصري/المرجع السابق/صفحة (٨٥٢).

ثانيا : موقف المشرع من قبض الدخل الخاضع للضريبة .

لم يبين المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ صراحة القاعدة الواجب اتباعها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ولمعرفة هذه القاعدة لابد من اللجوء الى الاستنتاج من واقع النصوص القانونية ومن اجتهاد القضاء الضريبي وذلك على النحو التالي:

١ - النصوص القانونية .

(أ) لقد اشارت الفقرة أ من المادة ٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الى ان الضريبة تفرض على الدخل الخاضع للضريبة الذي جناه اي شخص او تاتى عن اي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها .وهذا يعني ان الدخل الخاضع للضريبة الذي يتاتى للمكلف خلال سنة ما ، (والتي تسمى سنة تحقق الدخل) يجري تقديره وربط الضريبة المستحقة عليه وتحصيله في السنة التالية لسنة تحققه .

ويلاحظ مما سبق أن الضريبة المستحقة تحصل من المكلف دون الاشارة الى ضرورة قبض الدخل من قبله . ولكن يلاحظ من بعض النصوص الأخرى (١) بان الضريبة تفرض على بعض الدخول قبل ان يقبضها المكلف بل وهي ما زالت مستحقة له في ذمة الغير .

وبناء عليه ارى مايراه البعض(٢) بان عدم استلام المكلف لدخله لايحول دون تحصيل الضريبة منه ما دام ان هذا الدخل قد اصبح متحققا فعلا والدخل يتحقق فعلا عندما ينفصل عن مصدره ، ويصبح تحت تصرف صاحبه .

---

(١) نصت الفقرة (أ) من المادة (١٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ على انه يترتب على كل شخص حين دفعه دخلا غير معفي من الضريبة لشخص غير مقيم مباشرة او بالواسطة ان يخصم من هذا الدخل ١٠٪ ...وان يدفع المبلغ المخصوم الى دائرة ضريبة الدخل....

- نصت الفقرة (أ) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ على انه يترتب على كل شخص مسؤول عن دفع راتب او اجر او.... غير معفاه من الضريبة ان يخصم منها عند دفعها الضريبة المقررة.... وان يقوم بدفع هذه المبالغ شهريا الى دائرة ضريبة الدخل.

(٢) الدكتور صالح يوسف عجينه / ضريبة الدخل في العراق / رسالة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق/جامعة القاهرة/ ١٩٦٥ / صفحة (٥٨٠).

(٢) الزمت المادة ٣ من تعليمات مسك الحسابات رقم ٧ لسنة ١٩٨٥(١) الاشخاص العاملين لحسابهم من الفئات التالية (الاطباء، المهندسون، المحامون، مدققو الحسابات ...الخ) ان يقوموا على الاقل بمسك حسابات للايرادات المقبوضة والمصروفات المدفوعة خلال السنة.

مما سبق ارى ان المشرع ياخذ كقاعدة عامة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة بقاعدة الربح المكتسب ولكنه استثناء ياخذ بقاعدة الربح النقدي في تقدير دخل اصحاب المهن الحرة غير التجارية ولكنه ياخذ بهذا الاستثناء في اضيق الحدود بدليل انه اشترط ان يحتفظ هؤلاء المكلفون بمسك حسابات للايرادات المقبوضة والمصروفات المدفوعة خلال السنة على الاقل.

٢ - اجتهاد القضاء الضريبي.

لقد اخذت محكمة استئناف ضريبة الدخل بهذا الاتجاه ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ٩٨٧/٦٩٩ (٢) والذي جاء فيه مايلي "وحيث ان المبالغ المحجوزة قد تحققت فعلا خلال كل سنه من سنتي التقدير موضوع البحث مقابل اعمال تم انجازها فانها تعتبر والحالة هذه دخلا خاضعا للضريبة خلال هاتين السنتين، يجب محاسبة المكلف عنها بغض النظر عن كونها قد دفعت له او لم تدفع مادام ان العبرة في تحقق الضريبة هو تاريخ استحقاق الارباح وليس تاريخ دفعها".

---

(١) الصادرة بالاستناد الى احكام الفقرة (أ) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، المنشورة في الصفحة (١٧٧٤) من العدد (٣٣٥٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١١/١٦.

(٢) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٩٨٧/٦٩٩) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/٧/١٦، من القرارات المجمعة لدى الباحث.

هذا وقد اخذت محكمة التمييز (١) هي الاخرى بهذا الاتجاه عندما قررت بإن الاجتهاد مستقر على ان ضريبة الدخل تفرض على دخل المكلف الذي تحقق في سنة الضريبة وليس على الدخل الذي قبضه المكلف فقط. الا انها عادت واستثنت في قرارها رقم ٥٥٥/٩٠(٢)فوائد الاستملاك من هذه القاعدة واعتبرتها غير خاضعة للضريبة الا في سنة قبضها وقد جاء فيه مايلي "تقضي القاعدة بان الضريبة تفرض على الدخل في سنة الاستحقاق الا ان هذه القاعدة يتعذر تطبيقها بالنسبة للدخل من فوائد الاستملاك المقررة في قوانين الاستملاك المتعاقبة لان الفوائد تكون عرضة للتسويات أو التنازل عنها او رفض استيفائها من قبل العديد من اصحاب الاستحقاق تحت تاثير معتقدات دينية تقول بانها مال حرام وعليه فلا يجوز فرض الضريبة على فوائد الاستملاك الا في سنة القبض".

واري كما يرى جانب من الفقه. (٢) ان هذا الاستثناء امر منتقد لما فيه من الضرر على الخزينة العامة لأنه يمكن المكلف من تاجيل دفع الضريبة حسب مشيئته بتاجيل قبض هذه الفوائد لفترة طويلة من الزمن بهدف عرقلة وتاخير تحصيل الضريبة منها.

المطلب الثاني: النتائج المترتبة على قيام الواقعة المنشئة للضريبة.

ان الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل هي الحدث الذي بوقوعه تستحق الضريبة في ذمة المكلف بها لمصالح الخزينة العامة، ولتحديد هذه الواقعة اهمية كبرى اذ يترتب على تحديدها معرفة الكثير من المسائل الضريبية واجبة التطبيق ومن اهم هذه المسائل ما يلي :-

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١١) في القضية رقم (٤٥٧/٨٩) الصادر بتاريخ ١٩٨٩/٦/٨ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٥٥٥/٩٠) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١١/٢١ المنشور في الصفحة (٢٠٢٣) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩١ .

(٣) - الدكتور صالح يوسف عجينة/ ضريبة الدخل في العراق/ المرجع السابق/ صفحة (٥٨١)
- الدكتور عادل الحياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (١١٤).

١ - عند قيام الواقعة المنشئة يتحدد نطاق سريان الضريبة على الدخل سواء من حيث الأشخاص أو من حيث الأموال بحيث ان تغيير الجنسية او الاقامة أو الموطن أو نقل المال الخاضع للضريبة الى خارج الدولة او ادخاله اليها لا يغير من الامر شيئا ما دامت هذه الاموال تخضع للضريبة وقت حدوث الواقعة المنشئة.(١)

٢ - عند قيام الواقعة المنشئة يتم تحديد مطرح الضريبة، ومعدلها، ومقدارها، وتحصيلها بموجب احكام القانون النافذ المفعول وقتها وذلك فى حالة صدور قانون ضريبة دخل جديد يلغي أو يعدل في هذه المسائل الا اذا اراد المشرع خلاف ذلك. وقد احسن المشرع الأردني صنعا بالنص صراحة على ضرورة فرض وتحصيل الضريبة عن كل سنة وفقا لقانون ضريبة الدخل النافذ المفعول في تلك السنة والتعديلات التي طرات عليه قبل سريان أحكام القانون اللاحق .(٢)

٣ - عند قيام الواقعة المنشئة للضريبة يبدا سريان مدة تقادم دين الضريبة والتي يسقط بعدها حق الخزينة في استيفاء الضريبة، وكذلك يبدا سريان مدة التقادم المسقط لحق المكلف في المطالبة باسترداد مبلغ الضريبة المتحصل منه والتي يزيد عن المقدار الصحيح المستحق عليه ما لم ينص قانون ضريبة الدخل على خلاف ذلك في كلتا الحالتين المشار اليهما.

---

(١) الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (١١٥).

(٢) انظر الفقرات (أ،ب،ج) من المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .وتجدر الاشارة الى ان العمل بقانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ قد تم في ١٩٨٢/١٠/١ وقد نصت المادة ٥٢ منه صراحة على ان لا يحاسب المكلف عن اي مصدر جديد للدخل الا بعد سريان هذا القانون. وذلك استجابة للقاعدة العامة للواقعة المنشئة للضريبة ولكنه استثناء قرر ان يستفيد المكلف من جميع الاعفاءات والتنزيلات التي يستحقها وان يطبق على دخله معدل الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون اعتبارا من ١٩٨٢/١/١ .

وتجدر الاشارة الى ان ضريبة الدخل المستحقة في ذمة المكلف لصالح الخزينة بعد ان تصبح ضريبة قطعية وفقا لقانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لا تسقط بالتقادم وكذلك الحال فإن حق المكلف باسترداد المبلغ الزائد عن مقدار الضريبة الصحيح لا يسقط بالتقادم ايضا.(١)

الفرع الأول: سريان التقادم على حق الدولة في فرض الضريبة على الدخل الخاضع.

المقصود بالتقادم في هذه الحالة هو مرور مدة زمنية معينة يسقط بعدها حق وزير المالية او الموظف المفوض من قبله أو مقدر ضريبة الدخل حسب مقتضى الحال في فرض الضريبة على دخل كان يجب ان يكون خاضعا لها. وقد حدد المشرع هذه المدة للتقادم سواء بالنسبة للوزير او بالنسبة للمقدر.

اولا: سريان التقادم على حق وزير المالية او الموظف المفوض من قبله في فرض الضريبة.

فقد يحصل ان يتحقق لأحد المكلفين دخل ما في سنة معينة مما كان يجب اخضاعه للضريبة في تلك السنة الا ان مقدر ضريبة الدخل لم يأخذه بعين الاعتبار عندما اتخذ قرار تلك السنة سواء في مرحلة التقدير الذاتي (٢) أو في مرحلتي التقدير الاداري (الأولى(٣) او الاعتراضي(٤)) اما بسبب اهماله أو بسبب عدم علمه به أو لأي سبب آخر حيث اجاز قانون ضريبة الدخل (٥) لوزير المالية او الموظف المفوض من قبله خطيا خلال السنة او خلال أربع سنوات من انتهاء السنة التي جرى خلالها تقديم كشف التقدير الذاتي او تبليغ اشعارات قرار التقدير المتخذ ان يعيد النظر في كشف التقدير الذاتي أو بأي اجراءات اتخذها المقدر لمحاسبة المكلف المعني عن هذا الدخل بما في ذلك محاسبته عن اي

---

(١) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٤١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: المادة (٣٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٤) انظر: المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها .
(٥) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

مصدر دخل لم يكن من الأمور والوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما عرض ذلك التقدير عليها عن طريق الاستئناف أو التمييز. (١)

الا ان المسالة التي اثارت الاهتمام في هذا المجال في بداية الأمر هي مسالة تعيين بداية مدة الاربع سنوات لانها كانت مجالا للمنازعات بين المقدرين والمكلفين والتي ادت بدورها الى اختلاف وجهات نظر القضاء في هذا الموضوع (٢) إلا أن محكمة التمييز(٣) قد حسمت هذا الأمر وقد استقرت على اجتهادها عندما عينت انتهاء سنة التقدير ميعادا لبدء الاربع سنوات التي يجوز للوزير او الموظف المفوض من قبله خطيا اعادة النظر في اجراءات التقدير المتعلقة باية سنة تقدير وان ذلك يجب أن يتم خلال أربع سنوات تالية لها على ان لا يمارس الوزير أو الموظف المناب عنه هذه الصلاحية الا بعد ان يكون المقدر قد عين الضريبة باشعار تبليغ للمكلف أما قبل تعيين الضريبة فلا يحق له ذلك .

وامعانا من محكمة التمييز في ترسيخ هذا الموقف فقد ذهبت في قرارها رقم ٩٢/٧٢٥ (٤) الى اعتبار مدة التقادم هذه بانها مدة سقوط وقد جاء فيه ما يلي: "ان هذه المدة هي مدة سقوط يتوجب فيها على الموظف المناب مباشرة الاجراء والانتهاء منه خلال سنة التقدير او خلال اربع سنوات من انتهاء سنة التقدير والا اعتبر الاجراء باطلا". وخلافا لما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز في هذا الموضوع المشار اليه بان المعيار الحاسم في تعيين بداية الفترة الزمنية التي يجوز للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطيا ان يعيد النظر في كشف التقدير الذاتي او

---

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) لمزيدا من التفاصيل انظر:
- حسن فلاح الحاج موسى / قرار تقرير ضريبة الدخل في الاردن / المرجع السابق / صفحة (١٢٠) وما بعدها.
(٣) انظرعلى سبيل المثال: قرار محكمة التمييز رقم (١١٤) في القضية رقم (١٩٩٠/٤١٤) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١٠/٣٠ ، من القرارات المجمعة لدى الباحث .
(٤) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٠) في القضية رقم (٩٢/٧٢٥) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٩/٢٣ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

باي اجراءات اتخذها المقدر هو تاريخ تبليغ اشعار التقدير للمكلف بمعنى ان مدة الاربع سنوات تبدأ من نهاية السنة التي تم خلالها تبليغ اشعار التقدير للمكلف. واكتفي بهذا القدر لأن التفصيل في هذا الموضوع يخرج بنا عن نطاق هذه الدراسة.

الفرع الثاني: سريان التقادم على حق المقدر في فرض الضريبة على الدخل الخاضع.

ان موضوع سريان التقادم على حق المقدر في فرض الضريبة إذا لم يرسل الى المكلف اشعار بعدم قبول تقديره الذاتي خلال سنة واحدة من تاريخ استلام الكشف من قبل دائرة ضريبة الدخل وذلك استنادا الى أحكام الفقرتين أ،ب من المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ فهو موضوع التفصيل فيه خارج عن نطاق هذه الدراسة لذلك سوف أكتفي بالاشارة العابرة الى اجتهاد جدير بالاهتمام لمحكمة استئناف ضريبة الدخل يتعلق بهذا الموضوع ورد في قرارها رقم ٩١/١٨٧٠(١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان مدة السنة الواردة بالفقرة ب من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ هي مدة سقوط لا مدة تقادم لأن الغاية منها وجوب قيام المقدر خلالها باستعمال الرخصة الممنوحة له بالطعن بكشف التقدير الذاتي وحسب الاجراءات الواردة بالفقرة أ من المادة المذكورة والا سقط حقه بالطعن به واصبح الكشف موافقا عليه وبالتالي حجة بما ورد به تجاه المقدر الذي لا يملك بعد ذلك نقض هذه الحجية، وتعتبر جميع اجراءاته التي يقوم بها بعد انقضاء هذه المدة باطلة".

وتجدر الاشارة الى ان محكمة التمييز(٢) قد اقرت محكمة الاستئناف على قرارها هذا من حيث النتيجة دون البحث في التفاصيل المتعلقة بالتقادم والسقوط.

---

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٩١/١٨٧٠) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٢/٨.
من القرارات المجمعة لدى الباحث.
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٩٨) في القضية رقم ٩٢/٤٠١ الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٧/٢٢.
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

الا ان محكمة التمييز (١) قد اصدرت قرارين بعد القرار رقم ٩٨ المشار اليه سابقا تؤكد فيهما ان ارسال مقدر ضريبة الدخل مذكرة خطية بملاحظاته الى المكلف ويدعوه لحضور جلسة يحددها لمناقشته فيها يعني أنه غير موافق على ذلك الكشف عملا باحكام المادة ١/٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ولا يشترط ان يصدر مقدر ضريبة الدخل قراره المعدل خلال مدة سنة من استلامه لذلك الكشف وانما عليه فقط ارسال مذكرة الحضور اليه خلال السنة. وارى ان ما جاء في اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل في قرارها رقم ٩١/١٨٧٠ المشار إليه سابقا له ما يبرره بدليل ان ارادة المشرع كانت تتجه نحو ذلك حيث جاء في الاسباب الموجبة والمذكرة الايضاحية لمشروع قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢(٢) ما يلي: " لقد اشتملت المادة ٢٩ على حكم يقضي على التراخي في تدقيق كشوف التقدير الذاتي بحيث انه اذا لم يدقق الكشف خلال سنة من تاريخ استلامه من قبل الدائرة يعتبر انه موافق عليه ".

وحفاظا على حق مقدر ضريبة الدخل في تدقيق كشوف التقدير الذاتي ضمن مدة مناسبة مع مراعاة مبدا استقرار المعاملات وحسما لاختلاف وجهات النظر حول هذا الموضوع الهام ارى تعديل الفقرة (ب) من المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بحيث تنص على ما يلي:....اذا لم يرسل الى المكلف اشعار التقدير المتضمن ضريبة الدخل المعدلة لما جاء في كشف التقدير الذاتي خلال سنتين من تاريخ استلام الكشف من قبل الدائرة فيعتبر التقدير الذاتي موافقا عليه.

---

(١) انظر:
- قرار محكمة التمييز رقم (٤٢) في القضية رقم ٩٢/٨٦١ الصادر بتاريخ ١٩٩٢/١٠/٦ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث
- قرار محكمة التمييز رقم (٥٨) في القضية رقم ٩٢/٢٢٢ الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٥/٦ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) المنشورة في الصفحة (١٢) وما بعدها من ملحق الجريدة الرسمية لسنة ١٩٨٢ العدد (٢) المجلد (٣) محضر جلسة المجلس الوطني الاستشاري الثالثة المنعقدة في ١٩٨٢/٥/١٠ وتجدر الاشارة الى ان المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٣٤) لسنة ١٩٨٢ بكافة فقراتها مطابقة تماما لنص المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها.

الفصل الثاني
تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الموضوع .

يعتبر الدخل بشكل عام هو محور الضريبة على الدخل ويختلف مفهوم هذا الأخير باختلاف حقول المعرفة القانونية والمحاسبية والاقتصادية .. الخ من جهة كما ويختلف موقف التشريع الضريبي منه من جهة اخرى.

المبحث الأول: تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة .

على الرغم من الاستعمال الشاسع لمصطلح الدخل(١) الا ان وضع تعريف له وتحديد لمفهومه كان وما يزال من الصعوبة بمكان مما اثار كثيرا من الجدل الفقهي حول هذا الموضوع ويعود ذلك الى سببين :

السبب الأول: هو اختلاف مفهوم الدخل باختلاف حقول المعرفة فمفهومه في علم الاقتصاد يختلف عن مفهومه في علم المحاسبة ومفهومه في علم المالية العامة والتشريع الضريبي يختلف عن مفهومه في تلك العلوم .

السبب الثاني: يعود لاختلاف النتائج المترتبة على مفهوم الدخل كون الأخذ بالمفهوم الواسع يعني اخضاع الكثير من مصادر الدخل للضريبة على الرغم من أن واقعهاوطبيعتها لا تجعلها من المصادر التي يتوجب اخضاعها للضريبة وهذا بدوره يؤدي الى وفرة حصيلتها . بينما الاخذ بالمفهوم الضيق للدخل يعني اخضاع مصادر الدخل للضريبة متى توافرت فيها شروط معينة وهذا بدوره يؤدي الى خروج الكثير من مصادر الدخل من دائرة الاخضاع مما يؤدي الى عدم وفرة حصيلتها.لذلك يعد المفهوم المحدد للدخل ضابطا لهذه النتائج.

---

(١) يستخدم المشرع الكثير من المصطلحات مثل الدخل والمكاسب والارباح دون ان يميز بينهما وكذلك الفقه يسير بهذا الاتجاه وارى ان هذه المصطلحات لغايات ضريبة الدخل على الاقل هي بحكم المترادفات لذلك سوف اطرح اختلاف الراي حول هذه المصطلحات جانبا اثناء دراستي هذه.

المطلب الأول :

المفهوم الاقتصادي والمفهوم المحاسبي للدخل الخاضع للضريبة.

ان مفهوم الدخل لدى الاقتصاديين يختلف عن مفهومه لدى المحاسبين لأن كلا منهم ينظر اليه من زاوية البحث مدار دراسته.

الفرع الأول: المفهوم الاقتصادي للدخل.

يعني المفهوم الاقتصادي للدخل بانه عبارة عن كل منفعة او متعة ناتجة عن الثروة التي تعتبر بمثابة راس مال منتج حتى ولو كانت هذه المنفعة او المتعة معنوية صرفة كان ينتفع الفرد باستعمال سيارته او بالسكن في منزله الخاص او يتمتع بالركوب على حصانه او بالنظر الى ازهار حديقته حيث تعد هذه المنافع والمتع دخلا خاضعا للضريبة (١) وقد نادى بهذا المفهوم الاقتصادي فيشر Fisher الذي يعتبر كل ثروة راس مال ما دامت تنتج دخلا ماديا او غير مادي، فالدخل عند هذا الاقتصادي هو كل خدمة او نفع يؤتيه المال لصاحبه (٢).

واري ما يراه جانب من الفقه (٣) ان المفهوم الاقتصادي للدخل لايفيدنا من الناحية العملية في مجال الضريبة ويجب استبعاده لأن الدخل لابد ان يكون شيئا ماديا اي قابلا للقياس والحساب بالنقود وخاصة اذا ما عرفنا ان الضريبة على الدخل مبلغ من المال المنقود ويجبى من الدخل الذي هو كذلك مبلغ من المال المنقود.

---

(١) نصت الفقرة (ع) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ على ان يخضع للضريبة صافي قيمة الايجار السنوي لاية بناية او ارض مستعملة من مالكها او بالنيابة عنه او مستغلة من مشغلها دون بدل ايجار من اجل السكن...، وتجدر الاشارة الى ان هذا الدخل قد اعفي من الضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (١٣) لسنة ١٩٧٥ المنشور في الصفحة (٣٧٢) من العدد (٢٥٤١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١/٣/١٩٧٥م والذي نصت المادة الاولى منه على ان يعمل به اعتبارا من ١/١/١٩٧٥م.

(٢) الدكتور عيسى محمد ابو طبل / الضريبة العامة على الدخل وعناصرها واسس تحديده/ دار الثقافة العربية/ القاهرة/ ١٩٨٥م صفحة (١٠٤).

(٣) الدكتور محمد عبدالله العربي / موارد الدولة/ الطبعة الثانية / الجزء الاول / ١٩٥٠/ صفحة (٢٠٠). مشار إليه في مؤلف الدكتور عيسى محمد ابو طبل/ الضريبة العامة على الدخل / المرجع السابق/ صفحة (١٠٥).

الفرع الثاني: المفهوم المحاسبي للدخل .

يمكن تحديد مفهوم الدخل في الفكر المحاسبي على أساس نظريتين اثنتين هما نظرية حساب الاستثمار ونظرية الميزانية .(١)

اولا : نظرية حساب الاستثمار .

وتقابل هذه النظرية نظرية المصدر او المنبع لدى فقهاء القانون المالي والتشريع الضريبي وطبقا لهذه النظرية يتم تحديد الربح بالفرق بين الايرادات الاجمالية والنفقات والمصروفات التي انفقت في سبيل الحصول على هذه الايرادات، فمعنى الربح هنا يتفق مع مفهوم الدخل بمعناه الفني الدقيق وتتوافر فيه صفاته من الدورية في العطاء واستمرار المصدر، والعمل على صيانة هذا المصدر مما يجعل الضريبة تفرض على الدخل دون راس المال.

ثانيا : نظرية الميزانية .

وتقابل هذه النظرية نظرية الاثراء لدى فقهاء القانون المالي والتشريع الضريبي وطبقا لهذه النظرية يتم تحديد الربح بالفرق بين قيمة صافي الأصول في آخر الفترة الزمنية وصافي قيمتها في بداية هذه الفترة، فمعنى الربح هنا اوسع واشمل مدى من مفهومه وفقا لنظرية حساب الاستثمار لأن نتيجة عمليات المشروع في ظل نظرية الميزانية لاتقتصر فقط على الفرق بين الايرادات الاجمالية والمصروفات بل تشمل ايضا الزيادة او النقص الذي طرا على قيمة الأصول وعناصر راس المال.

وبناء عليه فإن نظرية الميزانية تاخذ بمفهوم اكثر اتساعا في تحديد مفهوم الدخل لتشمل الارباح والخسائر العادية والعرضية والراسمالية معا.

---

(١) الدكتور خالد الخطيب / الضريبة على الدخل اصول محاسبتها في الاردن / زهران للنشر والتوزيع /عمان/ ١٩٩٢ صفحة (١١٩) وما بعدها.

المطلب الثاني: المفهوم القانوني للدخل.

ان النص التشريعي في قانون ضريبة الدخل هو احسن وسيلة لتحديد المفهوم القانوني للدخل الا ان مثل هذا التحديد يخلو في الكثير من القوانين الضريبية (١) مما يجعل مهمة ذلك تعود الى الفقه القانوني وعلى الرغم من ان فقهاء القانون الضريبي لم يتفقوا على تعريف محدد جامع مانع للدخل الا ان تحديد الدخل الواجب خضوعه للضريبة سواء في نظر التشريع او في نظر الفقه تتنازعه نظريتان رئيسيتان هما نظرية المصدر او (المنبع) ونظرية زيادة القيمة الايجابية (الاثراء).

الفرع الاول: نظرية المصدر.

وهي النظرية التقليدية والتي تشترط بعض الشروط في الدخل حتى يخضع للضريبة مما يؤدي الى تضيق نطاق دائرة اخضاعه، ويمكن تعريف الدخل وفقا لهذه النظرية بانه "كل ثروة جديدة نقدية او قابلة للتقييم النقدي يحصل عليها المكلف بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة يمكنه من اشباع حاجاته باستهلاكها دون مساس بمصدرها (راس المال)"(٢). ومن هذا التعريف فان الدخل الخاضع للضريبة يجب ان يتوفر فيه العناصر التالية :-

١ - عنصر وجود المنافع والخدمات. وهذا يعني وجود ثروة متمثلة بمنافع وخدمات نقدية او قابلة للتقييم النقدي كالرواتب والاجور وقد تكون في صورة منافع وخدمات عينية ولكنها قابلة للتقييم النقدي كسكنى المكلف لمنزله حيث يعتبر قيمة الايجار السنوي لمثل هذا المنزل دخلا نقديا له. وفي الحقيقة ان شرط كون المنافع والخدمات نقدية او قابلة للتقييم النقدي حتى تعتبر من الدخول الخاضعة للضريبة جاء استجابة لاهم صفة للضريبة باعتبارها مبلغا من المال.

---

(١) يمكن اعطاء مثالين على ذلك في ان المشرع الضريبي في كل من بريطانيا وفرنسا لم يضعا تعريفا محددا للدخل الخاضع للضريبة. انظر في هذا المجال:
- الدكاترة عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز وعلي عباس عياد / دراسات في النظم الضريبية / مؤسسة شباب الجامعة / الاسكندرية/١٩٧٥ /صفحة (٢٦٢) وصفحة (٣٢٦).

(٢) الدكتور يونس البطريق/النظم الضريبية/الدار الجامعية للطباعة والنشر/بيروت/١٩٨٢ /صفحة (١٠٩) وما بعدها.

وتجدر الاشارة هنا الى "ان الدولة الحديثة تميل الى حصر الضريبة بالتادية النقدية باعتبارها اسهل فرضا وجباية وتصرفا الا ان هذا لا يمنع من لجوء الدولة استثناء الى ضريبة يؤديها المكلفون عينا"(١).

وارى أن الضريبة يغلب عليها انها نقدية حتى في حالة تاديتها عينا كون العين تباع للاخرين بالنقد ويودع هذا النقد في خزينة الدولة . وبالمفهوم المخالف فان المنافع والخدمات غير النقدية والتي لا تقدر بالنقود لا تعتبر من الدخول الخاضعة للضريبة .

٢ - عنصر الدورية او احتمال الدورية . بمعنى ان يحصل المكلف على هذه المنافع والخدمات بصورة تتجدد في فترات دورية او على الاقل ان تكون قابلة للتجديد ، فالدورية في العطاء هي من أهم الصفات المميزة للدخل الخاضع للضريبة والمستمدة من طبيعته الخاصة باعتباره (موردا او نفعا يتوالى في ادوار متعاقبة) كالأجرة تدفع الى مالك العقار المؤجر في كل استحقاق او الراتب يتقاضاه الموظف كل شهر... الخ وبناء عليه فلا يعتبر دخلا خاضعا للضريبة وفقا لهذه النظرية اية خدمات او منافع يحصل عليها المكلف بصورة عرضية وفي اوقات غير منتظمة فالأموال الناتجة عن زيادة قيمة راس المال والتركات والهبات وجوائز اليانصيب وذلك لأن الحصول عليها يتم بصورة غير دورية .(٢)

٣ - عنصر الفترة الزمنية . حيث يجب ان يتحقق الدخل في فترة زمنية معينة حتى يخضع للضريبة سواء اكانت هذه الفترة اسبوعا او شهرا او سنة الا ان المدة التي اتخذتها كل تشريعات الدول الحديثة لحساب الدخل الخاضع للضريبة هي السنة الميلادية وهي اما سنة تقويمية تبدا من اول كانون

---

(١) استاذنا الدكتور رشيد الدقر/علم المالية/المرجع السابق/ صفحة (٤٩).
(٢) الدكتور عبد العال الصكبان/علم المالية العامة/الطبعة الثانية/الجزء الاول/ مطبعة الارشاد بغداد / ١٩٦٩ / صفحة (٢٣٢).

الثاني وتنتهي في آخر كانون اول من السنة نفسها او سنة مالية متداخلة مدتها اثنا عشر شهرا(١). وتعتبر الفترة الزمنية من اهم العناصر التي تميز الدخل عن راس المال، فراس المال هو الثروة المتجمعة منظورا اليها في لحظة معينة اما الدخل فهو الثروة المنبعثة في خلال مدة معينة فاذا ادخرت هذه الثروة تحولت الى راس مال.(٢)

٤ - عنصر ثبات المصدر. لما كان الدخل هو الثروة المتمثلة بمنافع وخدمات نقدية او قابلة للتقييم النقدي تتجدد في فترات دورية او تحتمل ذلك التجديد فلا بد وان يكون المصدر الذي ينبعث منه هذا الدخل مستمرا ودائما بمعنى انه لا ينتهي بمجرد انتاجه اول مرة وهذا المصدر المستمر قد يكون ماديا كالعقار المؤجر وقد يكون معنويا كالعلامات التجارية او الموهبة الفنية او نشاط المكلف نفسه، والثبات المقصود هنا هو الثبات النسبي وليس الثبات المطلق، وتختلف المصادر التي تنتج هذا الدخل، وهذا الاخير اما ان ينتج عن راس المال وحده كالعقارات وهو اكثر مصادر الدخل ثباتا او ينتج عن راس المال والعمل معا كالتجارة والصناعة فدرجة ثباته متوسطة، او ينتج عن العمل وحده كالرواتب والاجور وهو اقل مصادر الدخل ثباتا كونه ينتهي بعمر الفرد.

٥ - عنصر استغلال وصيانة مصدر الدخل. بمعنى ان هذا الاخير حتى يبقى مستمرا في انتاج ثماره لابد من المحافظة عليه وذلك بصيانته واستغلاله باستمرار فالعقار المؤجر حتى يبقى ينتج دخلا لابد من صيانة وتصليح ما تلف منه، فالمتجر او المصنع، انما يعطي دخلا مستمرا اذا استغل وانفق عليه النفقات التي تتلاءم مع الغاية من وجوده وبالتالي يجب استبعادها من الدخل عند الحصول عليه كون المصدر يفنى

---

(١) نصت المادة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ على انه يعمل بهذا القانون باستثناء ما نص عليه بخلاف ذلك اعتبارا من ١٩٦٥/٤/١ بمعنى ان السنة تبدأ في ١٩٦٥/٤/١ وتنتهي في ١٩٦٦/٣/٣١ .
(٢) الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/اصول التشريع الضريبي المصري /المرجع السابق/صفحة(٢٢٩) وما بعدها.

تدريجيا اثناء عملية الاستغلال لذلك يجب تعهده بالصيانة والاصلاح لضمان بقاء الدورية فمثلا تقل القدرة الانتاجية لالات المصنع وعدده تدريجيا كلما استخدمناها في الانتاج حتى تعجز في النهاية وتصبح عديمة القيمة لذلك "يجب ان يحجز من دخل المصنع جزءا معينا حتى يتجمع عند فناء الالات القديمة المال الكافي لاستبدالها بالات جديدة ".(١)

ومن هنا نلاحظ ان راس المال ما هو الا الثروة التي يملكها المكلف في فترة زمنية معينة وان الدخل ما هو الا الثروة الجديدة المتولدة من راس المال خلال هذه الفترة.

الفرع الثاني: نظرية الاثراء.

وهي النظرية الحديثة والتي لا تشترط في الدخل حتى يخضع للضريبة توافر الشروط التي تشترطها نظرية المصدر او (المنبع) مما يؤدي الى اتساع نطاق دائرة اخضاع الكثير من الدخول للضريبة، وبموجب هذه النظرية يمكن تعريف الدخل بانه:

"الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين، فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية هذه الفترة ونهايتها يعتبر دخلا بما في ذلك كافة الارباح الراسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة". (٢)

وبناء على ذلك فان المنافع والخدمات النقدية او القابلة للتقييم النقدي التي حصل عليها المكلف في خلال فترة محددة من الزمن يعتبر دخلا خاضعا للضريبة مهما كان مصدرها سواء كان راس مال أو عمل أو مختلطا وسواء كانت هذه المنافع والخدمات بصورة دورية ومنتظمة ام كانت بصورة عرضية.

---

(١) الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار / اصول التشريع الضريبي المصري/ المرجع السابق / صفحة (٢٣١).
(٢) الدكتور يونس البطريق/ النظم الضريبية/ المرجع السابق/ صفحة (١٠٩).

وتعتبر وفقا لهذه النظرية الدخول الراسمالية والدخول العرضية المتاتية من القمار، المراهنات، اليانصيب، الارث، الوصية، الهبة، الوقف ... الخ من الدخول الخاضعة للضريبة.

ويذهب جانب من الفقه (١) من اصحاب هذه النظرية مذهب المغالاة فيروا أن ارتفاع قيمة الأصول الراسمالية يعتبر من قبيل الدخول التي تخضع للضريبة بصرف النظر عما اذا كانت الزيادة قد تحققت وانفصلت فعلا عن رأس المال بالبيع أو لم تتحقق وتنفصل بعد، وتطبيقا لذلك اذا ارتفعت قيمة آلات المصنع خضعت هذه الزيادة لضريبة الدخل حتى لو احتفظ صاحب المصنع بهذه الآلات ولم يقم ببيعها.

ويرى جانب آخر من الفقه (٢) خلاف ذلك حيث يرى ان قيمة الأصول الراسمالية مادامت غير منفصلة فانها تبقى زيادة راسمالية غير خاضعة لضريبة الدخل الا اذا تحقق انفصالها نهائيا بالبيع. وتطبيقا لذلك فإن الزيادة التي طرات على آلات المصنع تخضع لضريبة الدخل اذا بيعت.

وبناء عليه فان الأرباح الراسمالية التي تخضع لضريبة الدخل هي الأرباح المتحققة فعلا والتي اصبحت بيد الشخص الذي تحقق له الدخل ولا يشمل تعريف الدخل الخاضع للضريبة الأرباح الراسمالية غير المتحققة او الأرباح الراسمالية الناتجة عن اعادة تقييم الأصول كون هذه الأرباح لم تتحقق نتيجة عملية بيع(٣) وأويد ما يراه الجانب الثاني من الفقه كون الزيادة في قيمة الأصول الراسمالية ما هي الا عبارة عن أرباح دفترية مادامت انها لم تنفصل عن الأصل هذا من جهة ومن جهة اخرى فقد تطرأ ظروف تؤدي الى زوال هذه الزيادة وقد تنقص قيمة الأصول بعد ذلك وتتحقق خسارة راسمالية.

---

(١) منهم:

- MUSGRAVE, THE THEORY OF PUBLIC FINANCCE P.165 .

-BROWNLEE AND ALLEN, P.P 240 - 247.

مشار اليهما في مؤلف الدكتور عادل الدباري / الضريبة على الدخل العام/ المرجع السابق / صفحة (٢٠).

(٢) SELIGMAN , STUDIES IN PUBLIC FINANCE OP, CIT PP 112-115 مشار اليه في مؤلف الدكتور صالح يوسف عجينة /ضريبة الدخل في العراق/المرجع السابق / صفحة (١٠٢).

(٣) الدكتور يونس البطريق /النظم الضريبية/المرجع السابق / صفحة (١٠٩).

ولما كانت الأرباح العرضية والأرباح الراسمالية من اهم الدخول الخاضعة للضريبة بموجب احكام هذه النظرية .لذلك وجدت ان اتحدث عن كلا منهما بشئ من التفصيل .

اولا : الأرباح العرضية .

ويقصد بالأرباح العرضية "كل ربح يحصل عليه المكلف من عمليات ليس من غرضه الأساسي القيام بها ولكنها ذات صلة ولو غير مباشرة باصول منشاة المكلف وممتلكاتها او اعمالها".(١)

ومصادر الأرباح العرضية كثيرة منها على سبيل المثال ما يلي :-

١ - التعويضات.

يميز الفكر المحاسبي بين نوعين من التعويضات التي يمكن للمكلف الحصول عليها وهي :

أ - تعويضات يحصل عليها المكلف بسبب مباشرة نشاطه دون ان يتعلق ذلك باصول منشاته كتعويض تقليد علاماتها التجارية المسجلة او منافستها منافسة غير مشروعة او عدم تنفيذ او فسخ عقد من العقود المبرمة مع الغير وهذا النوع من التعويض يعتبر ربحا غير عادي يخضع للضريبة دون شك(٢).

ب - تعويضات يحصل عليها المكلف بموجب عقود التامين. قد يحدث احيانا ان تتعرض الأصول (المتداولة منها والثابتة على حد سواء) التي يمتلكها المكلف لخطر ما : تلف، حريق، سرقة ... الخ ويكون هذا الخطر مؤمنا ضده لدى شركة التامين، وبسبب وقوعه تقوم هذه الاخيرة بدفع مبلغ من المال للمكلف تعويضا له عن فقدان هذا الأصل ويكون مساويا للقيمة المؤمن عليها والذي قد يزيد او يساوي او ينقص عن القيمة الحقيقية لتلك الأصول.

---

(١) الدكتور محمود رياض عطية / الوسيط في تشريع الضرائب / دار المعارف بمصر /القاهرة/١٩٦٩/صفحة(٤١٦) وما بعدها.

(٢) محمد علي شحاته/ المحاسبة الضريبية عن ضريبة الارباح التجارية والصناعية في التشريع المصري /صفحة(٥٨) مشار اليه في مؤلف الدكتور سالم محمد سلمان المفلح / تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الاردني/ رسالة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق /جامعة عين شمس /القاهرة/ ١٩٩٠م. صفحة (٧٩).

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو فيما اذا كان هذا التعويض يخضع للضريبة ام لا ؟ وللاجابة على هذا السؤال افرق بين حالتين :-

الحالة الاولى: اذا كانت الاصول المؤمن عليها متداولة كالبضاعة المشتراة .

فإن الفرق الحاصل بين المبلغ المدفوع للمكلف من شركة التامين وبين تكلفة الاصول المتداولة المؤمن عليها عندما تعرضت للخطر المؤمن ضده اذا كان بالزيادة فإنه يعتبر ربحا عارضا ويخضع للضريبة ، وبالمقابل اذا كان بالنقص اعتبر خسارة قابلة للتنزيل من الدخل الخاضع للضريبة .

وتجدر الاشارة الى أن اقساط التامين المدفوعة من المكلف لشركة التامين تنزل من ضمن النفقات الانتاجية .

الحالة الثانية: اذا كانت الاصول المؤمن عليها ثابتة كالالات والاجهزة ووسائط النقل .

ففي هذه الحالة يجب أن نميز فيما اذا كانت هذه الاصول قد استهلكت نهائيا قبل أن تتعرض للخطر ، فإن مبلغ التعويض الذي يتقاضاه المكلف يخضع للضريبة بالكامل ، أما اذا لم تستهلك هذه الاصول بالكامل فلا يخضع للضريبة الا الفرق ما بين مبلغ التعويض المقبوض والقيمة الدفترية للعنصر التالف.(١)

٢ - أرباح اليانصيب.

الاصل أن تفرض الضريبة على الارباح التي تتاتى للمكلف من اليانصيب وارى أن هذه الارباح من اولى فروع راس المال بان تكون خاضعة لضريبة الدخل كون المكلف قد حصل عليها عن طريق الحظ والصدفة ولم يبذل في ذلك اي جهد يذكر لذلك سوف لا يشعر بعبئها اطلاقا ، كما وانها سهلة الجباية اذ يمكن تحصيلها لدى المنبع حيث يقوم بهذه المهمة الشخص المسؤول

---

(١) انظر: رفيق الاختيار / الضريبة على الدخل اصول محاسبتها وتدقيقها / الطبعة الثانية / الجزء الاول / دمشق ١٩٦٥ / صفحة (١٢٦).

عن دفع الجائزة بحيث يكلف باقتطاع الضريبة المستحقة قبل دفعها لصاحبها ويقوم بعد ذلك بتوريدها الى الجهات المختصة . كما وان الضريبة على ارباح اليانصيب ستكون شبة صافية اذ لا توجد اية مصاريف تذكر تنفق في سبيل الحصول عليها .

وتجدر الاشارة الى ان الجاري عليه العمل في دائرة ضريبة الدخل هو اعفاء ارباح وجوائز اليانصيب في الاردن من الضريبة دون سند في القانون واتمنى على المشرع ان يخضع هذه الارباح والجوائز لضريبة الدخل للاسباب التي سبق وان اشرت اليها .

ثانيا : الارباح الراسمالية .

تعتبر الارباح الراسمالية احد انواع الدخول وتتمثل في عدة عمليات ومن اهمها :-

١ - بيع الاصول الثابتة .

٢ - اعادة تقييم الاصول الثابتة .

وفيما يلي شرح موجز لكل منهما :

١ - بيع الاصول الثابتة .

القاعدة ان الغاية من الاصول التي يملكها المكلف هي استعمالها في سبيل انتاج الدخل وليس بقصد التصرف فيها كالبيع مثلا ، ولكن استثناء قد يحدث ان يبيع المكلف بعض الاصول التي يملكها اما للاستغناء عنها او استبدالها بأصول اخرى احدث او اكثر كفاية كما ويحدث ان يبيع المكلف كافة الاصول التي يملكها عند تصفية اعماله .فاذا زاد الثمن المباع عن قيمتة الدفترية والتي هي عبارة عن ثمن تكلفة الاصل بعد استبعاد الاستهلاكات حتى تاريخ البيع كانت الزيادة ربحا راسماليا . اما اذا قل ثمن البيع عن القيمة الدفترية اعتبر الفرق خسارة راسمالية (١) وفي هذه الحالة نكون امام ارباح او خسائر حقيقية وليس وهمية .

---

(١) الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار / اصول التشريع الضريبي المصري / المرجع السابق/صفحة (٥١٩).

٢ - اعادة تقييم الاصول الثابتة.

الأصل أن المكلف لا يقوم باعادة تقييم الأصول التي يملكها مادام انها تقدر في دفاتره بثمن تكلفتها بعد استبعاد الاستهلاكات في نهاية سنته المالية، ولكن قد يحدث أن يعيد المكلف تقييم هذه الأصول لظروف معينة من إهمها مايلي:

أ - ارتفاع قيمة هذه الأصول ارتفاعا كبيرا بصفة نهائية، ويستخدم المكلف هذه الزيادة في تقوية مركزه المالي.

ب - انخفاض قيمة هذه الأصول انخفاضا كبيرا بصفة نهائية الأمر الذي يضطر المكلف معها الى ضرورة اظهار هذه الأصول بقيمتها الحقيقية حتى تمثل حساباته مركزه المالي بدقة.

ج - تغيير شكل الشركة القانوني عند انفصال شريك عنها او انضمام شريك جديد اليها او عند اندماجها في شركة اخرى وذلك لتحديد حصة الشريك المنفصل او المنظم في صافي الأصول وتحديد حصة الشركة عند الاندماج تحديدا يتفق مع الواقع والحقيقة.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو فيما اذا كنا في هذه الحالات امام ارباح حقيقية ام وهمية؟ وللاجابة على هذا السؤال افرق بين حالتين:

الحالة الأولى: اذا كان الهدف من اعادة تقييم الأصول هو اظهار قيمتها الحقيقية في حسابات المكلف نتيجة ارتفاع او انخفاض قيمتها بصفة نهائية فإن نتيجة عملية التقييم هذه تكون عبارة عن ارباح او خسائر وهمية وليست حقيقية.

الحالة الثانية: اذا كان الهدف من اعادة تقييم الأصول هو نتيجة تغيير شكل المؤسسة (فردية كانت او شركة) القانوني فإن هذا التصرف يجعل من نتيجة عملية اعادة التقييم عبارة عن ارباح او خسائر حقيقية وليست وهمية وذلك لأن تغيير

الشركاء واندماج الشركات معا تكون مصحوبة بتصرفات قانونية يترتب عليها تصفية الشركة، فإعادة تقييم الاصول هي في الواقع عملية بيع اصول الشركة القديمة للشركة الجديدة، وعليه فان هذه الارباح والخسائر تكون ناتجة عن تصرف فعلي، واشير هنا الى اجتهاد بالاكثرية لمحكمة التمييز في هذا المجال حيث جاء في قرارها رقم (٨٠/٦٢) (١) ما يلي: "ان الفرق بين القيمة الدفترية لمحطة عين غزال وبين قيمتها المقدرة عندما انتقلت ملكيتها من شركة الكهرباء الى سلطة الكهرباء يعتبر دخلا للشركة متاتيا لها من اعمالها التجارية".

واري ان ما يؤخذ على هذا القرار ان المحكمة قد جانبت الصواب مع الاحترام في تكييفها القانوني للفرق بين القيمة الدفترية للاصول وبين قيمتها الحقيقية عند التصرف باعتباره ربحا تجاريا، واتفق مع قرار المخالفة بان هذا الفرق لايتعدى كونه ربحا راسماليا وليس ربحا تجاريا بدليل ان غايات الشركة هو توليد الطاقة الكهربائية وان امتلاكها للاصول الثابتة كان من اجل القيام بهذه الغاية وان بيعها لم يتم باختيار الشركة بل هو بيع جبري.

وتجدر الاشارة الى ان هذه المحكمة قد صوبت هذا الاتجاه بقرارها رقم ١٠٩ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "اما قيمة ارتفاع الحصة وهي الفرق مابين القيمة الدفترية لهذه الحصص والقيمة حسب تقديرها بيوم البيع فلا يخضع للضريبة باعتباره ربحا راسماليا عملا بالمادة (١١/١/٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥".

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٠/٦٢) تاريخ ١٩٨٠/٢/٢٢ المنشور في الصفحة (١٣٨٢) من مجلة مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٠.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٩) في القضية رقم ٩٢/٧٢٧ الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٩/٢٢، من القرارات المجمعة لدى الباحث.

وقد اعتبر جانب من الفقه (١) "أن اعادة تقييم شهرة المحل التجاري للشركة نتيجة دخول او خروج بعض الشركاء منها خاضع للضريبة لأن شهرة المحل تعتبر اصلا من اصول الشركة المعنوية".

وهو ما ذهبت اليه محكمة التمييز في قرارها رقم ٨١/٦١١(٢) والذي جاء فيه مايلي: "ان الربح المتاتي للمكلف من بيع حصته في مال او شركة هو في الأصل ربح راسمالي لايدخل في مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ...الا اذا اشتمل الثمن على مفتاحية أو خلو او شهرة...ذلك أن المفتاحية والخلو هي من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة...واما الشهرة فهي ربح تجاري يتجمع اثناء حياة المنشاة ويعتبر خاضعا للضريبة".

واجتهاد محكمة التمييز هذا اخذت به محكمة استئناف ضريبة الدخل في قرارها رقم ١٩٩٠/٢١١ (٣) والذي جاء فيه ما يلي: "ان الربح الراسمالي اذا كان نتيجة للشهرة فانه يخضع للضريبة اذ انه ربح تجاري اثناء حياة المؤسسة وان بيع المكلفين لحصصهم في الشركة العادية وارتفاع سعر السهم جاء نتيجة لشهرة المؤسسة التي بقيت قائمة باسم آخر وذلك حسب نص المادة ١/أ/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥".

وعندما طعن بهذا القرار تمييزا ايدته محكمة التمييز بقرارها رقم ٩٢/٧٢٧ (٤) من حيث النتيجة ولكنها نقضته وبحق لكي تتحقق محكمة الاستئناف مما اذا كان المبلغ الذي قبضة كل واحد من المكلفين هو من حصته في بدل الشهرة ام يدخل فيه جانب من قيمة موجودات الشركة التي بيعت حسبما هي مقدرة بسعرها يوم البيع ام لا ؟.

---

(١) الدكتور محمود رياض عطية /الوسيط في تشريع الضرائب /المرجع السابق / صفحة (٤٦٦) .
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨١/٦١١) المنشور في الصفحة (١٣٧٥)من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة١٩٨٢ .
(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٩٠/٢١١) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٤/٣٠ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث .
(٤) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٩) في القضية رقم (٩٢/٧٢٧) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٩/٢٧ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

وارى ان اخضاع الأرباح الراسمالية للضريبة يحقق العدالة الاجتماعية وذلك كون الضريبة على الدخل يجب ان تكون متفقة مع المبدا الدستوري القاضي بضرورة مراعاة مقدرة المكلفين على دفع الضريبة بصرف النظر عما اذا كانت هذه المقدرة ناشئة عن الأرباح العادية اوالعارضة او الراسمالية .

وفي الوقت نفسه يسمح بخصم المصروفات والخسائر الراسمالية كون المكلف في هذه الحالة لايتردد في قبول مبدا خضوع ارباحه الراسمالية للضريبة اذا كان من شان ذلك الاعتراف بالاعباء والتكاليف الراسمالية التي من شانها ان تضعف من قوته الاقتصادية .

كما وارى ان اعفاء الأرباح الرأسمالية من الضريبة يؤدي الى انتقال الكثير من رؤوس الاموال من الاستثمار في المشاريع الانتاجية الى الاستثمار في مشاريع الخدمات والمضاربة وما يترتب على ذلك من نتائج سلبية على الاقتصاد القومي.

واخيرا وليس آخرا اشارك بالراي من يقول (١) ان الربح الراسمالي وان كان يعتبر دخلا لأنه يزيد في القوة الاقتصادية للمكلف ويمكنه من اشباع حاجاته إلا ان له صفات معينة تدعو الى وضع قواعد خاصة عند اخضاعة للضريبة. وتبدو هذه الصفات في ناحيتين وهما :-

الناحية الأولى: وهي ان الربح الراسمالي ليس دوريا وانه خلاصة سنين طويلة فإذا تحقق في سنة معينة تعرض صاحبه الى المعدل التصاعدي للضريبة في الشرائح العليا التي لم يكن ليخضع لها لو ان هذا الربح كان دوريا .

والناحية الثانية :وهي ان الأرباح والخسائر الراسمالية زمامها في يد المكلف بحيث يمكنه تاخير تحقق هذه الأرباح بالامتناع عن التصرف في امواله .

(١) الدكتور احمد ثابت عويضة /مصدر الالتزام بالوفاء في ضريبة الارباح التجارية والصناعية/رسالة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق /جامعة الاسكندرية/ بدون تاريخ/ صفحة (١٨٢).

ولهذه الاسباب يجب ان يعامل الربح الراسمالي معاملة خاصة تبعا لصفاته بحيث يعفى جزء منه من الضريبة وتستوفى الضريبة من الجزء الاخر حسب شرائح وفئات معينة تجنبا من اثار التصاعد ويسمح بتقسيمه على سنين معينة ... الخ[1] وكل هذا ليس من الاهمية بمكان مادام ان المبدا هو اخضاع الأرباح الراسمالية للضريبة كليا او جزئيا.

المبحث الثاني: موقف المشرع من مفهوم الدخل الخاضع للضريبة.

لم يضع المشرع في قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة تعريفا لمفهوم الدخل الخاضع للضريبة بالرغم من انه استعمل عبارات مختلفة للدلالة على هذا المفهوم مثل الارباح والمكاسب والبدلات الا انه لا يوجد مايعرف تلك العبارات.

وتجدر الاشارة الى ان قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ قد اشار في الفقرة أ من المادة ٣ منه الى ان الدخل الخاضع للضريبة هو الذي يتاتى في الاردن لاي شخص او يجنيه منه من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة بصرف النظر عن مشروعيتها من عدمه وقد ذكرها على سبيل المثال لا الحصر، وباستعراض مصادر الدخل هذه وبتطبيق احكام ما سبق وان قيل عن نظريتي تحديد مفهوم الدخل سوف ابحث في ما يلي:

المطلب الأول:

موقف المشرع من احكام نظريتي تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة.

ان تحديد الدخل الخاضع للضريبة سواء في نظر التشريع او في نظر الفقه تتنازعه نظريتان رئيسيتان هما نظرية المصدر

(1) يمكن اعطاء مثالين على ذلك فيما يلي:
أ - الفقرة (أ-٧) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
ب - الفقرة (أ-٨) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(المنبع) ونظرية زيادة القيمة الايجابية (الاثراء) وهنا يثور التساؤل التالي وهو ماذا عن موقف المشرع من هاتين النظريتين ؟ وهذا ما سوف اجيب عليه في الفرعين التاليين :-

الفرع الاول: موقف المشرع من احكام نظرية المصدر.

باستعراض ما سبق وان قيل عن احكام نظرية المصدر او (المنبع) ارى ان المشرع لم ياخذ بهذه النظرية بشكل مطلق حيث انه لم يراع احكامها كاملة والدليل على ذلك ما يلي :-

١ - عدم اشتراطه توافر عنصر الدورية في الدخل حتى يخضع للضريبة بدليل مايلي :-

ا - اعتبار الدخل المتاتي من اي معاملة او صفقة واحدة منفصلة اذا كانت بمثابة عمل او تجارة خاضعة للضريبة.(١)

ب - فرض الضريبة على الدخل الخاضع الذي جناه اي شخص او تاتى عن اي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها.(٢)

وبناء عليه ارى ان المشرع لم يراع اهم صفة من الصفات المميزة للدخل الخاضع للضريبة بموجب احكام نظرية المصدر وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز في قرارها رقم ١٩٧٧/٢٨٠ (٣) والذي جاء فيه مايلي: "لقد اوجبت الفقرة ١/ا من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ فرض الضريبة على المكاسب المتاتية من اي عمل او تجارة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل او تلك الحرفة. ولذا فقول المكلف انه يشترط لفرض ضريبة الدخل على الايراد ان يتجدد العمل او يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر ودوامة هو قول مخالف للقانون".

---

(١) انظر: الفقرة (ا-١) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٢) انظر: الفقرة (ا) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٢) في القضية رقم (١٩٧٧/٢٨٠) الصادر بتاريخ ١٩٧٧/٨/٢٤. من القرارات المجمعة لدى الباحث.
وتجدر الاشارة الى ان نص الفقرة (١-١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ مطابقة تماما لنص الفقرة (ا-١) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

٢ - اخضاعه بعضا من الأرباح الراسمالية للضريبة .

الاصل في الارباح الراسمالية انها معفاة من ضريبة الدخل اعفاء كليا(١) الا ان المشرع يخضع بعضا منها للضريبة استثناء من هذا الاصل ويمكن اعطاء مثال على ذلك في اعتبار الدخل الناتج من التصرف بالعلامة التجارية او التصميم او براءة الاختراع او حقوق التاليف والطبع خاضعا لضريبة الدخل مع انها من اصول المكلف المادية والمعنوية .(٢)

الفرع الثاني: موقف المشرع من احكام نظرية الاثراء .

وباستعراض ما سبق وان قيل عن احكام نظرية الاثراء ارى ان المشرع لم ياخذ بهذه النظرية بشكل مطلق حيث انه لم يراع احكامها كاملة والدليل على ذلك ما يلي:

١ - انه لم يخضع الارباح الراسمالية لضريبة الدخل الا استثناء حيث ان الاصل هو اعفاء هذه الارباح من الضريبة اعفاء كليا كما سبق وان اشرت وبالمقابل نص على عدم جواز تنزيل اية خسارة او مصروفات راسمالية من الدخل الخاضع للضريبة (٣).

٢ - انه اشترط اجراء استهلاك الاصول الراسمالية على اساس سعر التكلفة عند بداية الانتاج وليس على اساس سعر السوق(٤).ويمثل سعر التكلفة ثمن شراء الأصول الراسمالية مضافا اليه مصاريف الشحن والتامين والتخزين وعمولة الشراء والرسوم الجمركية والنقل الداخلي ونفقات التركيب ... الخ وذلك حتى تصبح هذه الأصول جاهزة للعمل الذي اشتريت من اجله . وهذا ما ذهبت اليه محكمة التمييز بقرارها رقم٦٢/٨٠ (٥) والذي جاء فيه مايلي:

---

(١) انظر: الفقرة (أ-١١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: الفقرة (أ-٨) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: الفقرتين (هـ،ح) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٤) انظر: الفقرة (ي) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٥) انظر: قرار محكمة التمييز رقم(٦٢/٨٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٠/٢/٢٧ المنشور في الصفحة (١٢٨٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٠ .

"ان المبالغ التي يسمح بتنزيلها عن الاستهلاك هي نسبة مئوية من كلفتها الأصلية التي دفعها المكلف ،وليست نسبة من اعادة تقييم البضاعة".

٣ - اخضاعه الأرباح العرضية للضريبة علما بان هذه الأرباح في الأصل تخضع لضريبة الدخل استنادا للقاعدة العامة والتي تقضي باخضاع ارباح او مكاسب اي مصدر آخر مالم يمنح اعفاء بشانها بمقتضى قانون ضريبة الدخل او اي قانون آخر(١).

وتعتبر الارباح التالية من الأرباح العرضية الخاضعةلضريبة الدخل .

أ - بدل الخلو وبدل المفتاحية .(٢)

ب - الدخل المتاتي للمكلف لأول مرة من تجارة المخدرات او لعب القمار مثلا .

ج - التعويض الناشئ من جراء التعدي على العلامة التجارية او التصميم أو براءة الاختراع او حقوق الطبع التي يمكلها المكلف وكذلك التعويض الناشئ عن عدم تنفيذ العقود المبرمة مع الغير ....الخ.

د - الفرق الحاصل بالزيادة بين المبلغ المدفوع للمكلف من شركة التامين وبين تكلفة الأصول المتداولة المؤمن عليها عندما تعرضت للخطر المؤمن ضده .

وتجدر الاشارة هنا الى "ان التعويضات التي يحصل عليها المكلف من شركة التامين مقابل هلاك اصول مؤسسته غير خاضعة لضريبة الدخل في الأردن لأن هذه التعويضات لا تمثل ربحا حققه المكلف"(٣) .

هـ -فوائد التاخير التي يحصل عليها المكلف من المدينين نتيجة تاخيرهم في سداد ماعليهم من ديون ، فكل فائدة

---

(١) انظر: الفقرة (أ-١٠) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: الفقرة (أ-٧) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) الدكتور خالد الخطيب/ الضريبة على الدخل اصول محاسبتها في الاردن /المرجع السابق / صفحة (١٢٤) .

يحصل عليها المكلف من العملاء لقاء قيمة بضاعة لم تسدد نقدا تخضع لضريبة الدخل لأن هذه الفوائد تتصل بنشاط المكلف ومثال ذلك (١):-

- "فوائد المبيعات بالتقسيط اذا لم ترد ضمن حساب المبيعات كايراد".

- "الفوائد التي يحصل عليها المكلف نتيجة حكم محكمة او تحكيم لمخالفة الغير بالقيام بالتزام ذي طابع له علاقة بنشاط المكلف".

مما سبق ارى أن المشرع لم ياخذ باحكام أي من النظريتين وحدها بشكل مطلق لا بنظرية المصدر ولا بنظرية الاثراء وذلك لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة كونه لم ياخذ بكافة العناصر المكونه لأي منهما الا انه اخذ من هذه ومن تلك وحاول أن يجمع بينهما وحسنا فعل وذلك لاختلاف مفهوم الدخل باختلاف حقول المعرفة من جهة ومن جهة اخرى كون الضريبة تتاثر باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.

ومع ذلك يلاحظ انه يدور دائما في فلك نظرية المصدر ويتجه كلما سنحت له الفرصة المناسبة نحو نظرية الاثراء.(٢)

---

(١) الدكتور خالد الخطيب /الضريبة على الدخل اصول محاسبتها في الاردن /المرجع السابق / صفحة (١٢٦).

(٢) انظر على سبيل المثال:

- الفقرة (أ-١١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب القانون المعدل المؤقت رقم ٤٠ لسنة ١٩٨٩ والتي حاولت عدم توسيع قاعدة اعفاء الارباح الراسمالية من الضريبة حيث استثنت الارباح الناجمة عن امتهان تجارة الاراضي والعقارات من الارباح الراسمالية والتي المؤسف عليه حقا ومن اجل هذه الفقرة بالذات ان القانون المعدل هذا قد اعلن بطلانه اعتبارا من ٢/١١/١٩٩١.

المطلب الثاني:

موقف المشرع من مبدا تعدد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ومبدا مشروعيتها.

ان المشرع لم يضع تعريفا شاملا ومحددا للدخل الخاضع للضريبة ولكنه قسم مصادر الدخل الخاضعة للضريبة الى عدة اقسام او صور وذكر بعضا منها على سبيل المثال لا الحصر وبالمقابل لم يتطرق الى مبدا مشروعية هذه المصادر من عدمها ولم يتطرق ايضا الى مبدا مشروعية النفقة التي يتوجب تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة .

الفرع الأول: مبدا تعدد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة .

القاعدة العامة في قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م أن كافة مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ذكرت على سبيل المثال لا الحصر حيث ذكرت المادة ٣ بكافة فقراتها صور مصادر الدخل الخاضعة للضريبة الا أن المشرع لم يكتف بذلك بل اخذ بالحسبان وجود مصادر دخل اخرى لم يرد ذكرها في فقرات هذه المادة .وهي بالمقابل غير معفاة بموجب أحكام هذا القانون أو أي قانون آخر فجاء بالفقرة أ/١٠ من المادة ٣ المشار اليها أعلاه من اجل اخضاعها لضريبة الدخل(١) وعليه فقد جعلت هذه الفقرة من قانون ضريبة الدخل القانون العام في اخضاع كافة مصادر الدخل للضريبة ، ولهذا النص العام اهمية كبيرة اذ انه يدل دلالة واضحة على أن المشرع قد عدل عن قاعدة حصر الدخل الذي يخضع للضريبة في انواع معينة من مصادر الدخل(٢) واتجه الى اخضاع أي دخل آخر لم يرد عليه النص بالذات اذا ما توافرت فيه الشروط التي يخضع الدخل بموجبها للضريبة . "والواقع أن هذا النص

(١) وردت هذه القاعدة في التشريع الضريبي الاردني لاول مرة في الفقرة (١-ط) من المادة(٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ .

(٢) تشير احكام المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٢) لسنة ١٩٥٤أن مصادر الدخل الخاضعةللضريبةقد ذكرت على سبيل الحصر لا المثال.

العام قد فتح أكثر من باب للخلاف والاجتهاد" (١) ومن الأمثلة التي ثار الخلاف حول السند القانوني لاخضاعها للضريبة مسألة استحقاق العامل لكامل الأجر عن المدة المعينة في العقد اذا فسخ صاحب العمل العقد قبل انقضاء مدته بلا عذر أو عيب في عمل العامل وذلك استنادا الى احكام المادة ٨٢٦ من القانون المدني.

ولقد ثار تساؤل حول هذا الأجر المدفوع للعامل هل يخضع لضريبة الدخل استنادا الى أحكام الفقرة أ/٢ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ باعتباره من الرواتب والأجور او اية فقرة اخرى ام يعتبر تعويضا معفى من الضريبة استنادا الى احكام الفقرة أ/٨ من المادة ٧ من القانون المشار اليه؟ وقد عرض هذا التساؤل على الديوان الخاص بتفسير القوانين(٢) الذي حسم الامر بقوله إن استحقاق العامل المقرر في المادة ٨٢٦ من القانون المدني هو استحقاق بسبب فسخ عقد العمل من قبل صاحب العمل، والفسخ في هذه الحالة يعني فصل العامل من العمل فان سبب الاستحقاق هذا لا ينطبق على أي سبب من اسباب استحقاق التعويض بمقتضى المادة ٧/أ/٨ من قانون ضريبة الدخل لأنه لا هو استحقاق بسبب اصابات العمل او الوفاة ولا هو استحقاق بسبب اعتزال الخدمة لأن الاعتزال هنا هو بمعنى ترك العمل من قبل العامل وليس بمعنى الفصل من العمل، وعليه فان هذا الاستحقاق لا يعتبر من نوع التعويض المعفي من الضريبة بموجب المادة ٧/أ/٨ المشار اليها وحيث ان المعنى الاصطلاحي لكلمة وظيفة ينصرف الى العمل الذي يقوم به الموظف المعرف في المادة الثانية من نظام الخدمة المدنية رقم (١) لسنة ١٩٨٨ وحيث أن العامل ليس موظفا فان ما يستحقه لا يخضع لاحكام المادة ٣/أ/٢ من قانون ضريبة الدخل. وحيث أن مستحقات العامل بموجب المادة ٨٢٦ من القانون المدني هي مصدر دخل غير مشمول

---

(١) عيسى طماش / الدخل الخاضع للضريبة /مقالة منشورة في مجلة المال والاقتصاد/ الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل /السنة الثانية / عدد ايلول / ١٩٩٩ / صفحة (٢).

(٢) انظر: القرار رقم (٥) لسنة ١٩٩٢ المنشور في الصفحة (١٢٢١) من العدد (٣٨٢٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٧/١ .

بالبنود من (١) الى (٩) من المادة ٣ المشار اليها فان ما ينبني على ذلك ان هذه المستحقات تخضع لضريبة الدخل بمقتضى المادة ١٠/أ/٣ من قانون ضريبة الدخل وليس بمقتضى المادة ٢/أ/٣ منه طالما انها لم تستثن من هذه البنود ولم يمنح اعفاء بشانها بمقتضى اي قانون وما ينطبق على استحقاق العامل المشار اليه اعلاه ينطبق على التعويض الناجم عن الشرط الجزائي او العربون المنصوص عليه في العقد المبرم بين شخصين لتنفيذ التزام معين وذلك عندما يستحق لاحدهما نتيجة تراجع الشخص الآخر عن تنفيذ العقد حيث يخضع هذا المبلغ للضريبة بموجب احكام الفقرة ١٠/أ من المادة ٣ المشار اليها.

وتجدر الاشارة الى أن جانبا من الفقه(١) يشترط لاخضاع مثل هذه المبالغ للضريبة أن لا تقابل خسارة مادية او معنوية كان قد خسرها من استحق له المبلغ، وأرى أن المبالغ الخاضعة للضريبة في الأصل هي المبالغ الصافية أي بعد استبعاد النفقات الانتاجية بما فيها الخسارة المادية ان وجدت دون الخسارة المعنوية لعدم امكانية تقييمها بالنقد.

الفرع الثاني: مبدأ مشروعية الدخل الخاضع للضريبة ومبدأ مشروعية النفقة.

اولا : مبدأ مشروعية الدخل الخاضع للضريبة.

ان المشرع لم يتعرض الى موضوع المشروعية من عدمها عندما تحدث عن اخضاع مصادر الدخل المختلفة للضريبة حيث جاء نص المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها لتخضع الدخل الذي يتاتى في الأردن او يجنى منه للضريبة بشكل مطلق وعليه فان مصادر الدخل غير المشروعة تخضع هي الاخرى للضريبة، كما لو مارس محتال او مشعوذ مهنة الطب او مارس احد الاشخاص مهنة المحاماة دون الحصول على الاجازة اوحصل احد التجار على ربح فاحش نتيجة تهريب بضاعة من الجمارك او

---

(١) الدكتور عادل الدباري/ الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (٢٨١).

حصل احد المكلفين على دخل من ادارة الملاهي ونوادي القمار او تجارة المخدرات ... الخ ، وقد اكد الفقه (١) على هذا الاتجاه وليس هذا فحسب بل أن جانبا منهم (٢) اعتبر "عدم خضوع مثل هذا الدخل للضريبة يجانب المنطق والعدالة ، فهو لا يتفق مع المنطق لأن عقوبة المخالف للقانون لا تكون باعفائه من الضريبة ، بل يجب اخضاعه لها بالاضافة الى العقوبة التي يمكن ان تفرض عليه كمصادرة الأموال كلها او بعضها . وهو لا يتفق مع العدالة ، لأنه ليس من العدالة في شئ أن يدفع الضريبة كل شريف يحصل على دخلة من طريق سوي وفي حدود القانون ، وان يعفى من الضريبة الشخص الذي يخالف القانون ويحصل على مكاسب غير مشروعة ".

وأرى أن الدخل غير المشروع حتى يخضع للضريبة لابد وأن يتحقق فعلا في يد المكلف ويستقر في ذمته المالية وأن لاينفصل عنها بمصادرة المال كليا لأننا في هذه الحالة لانكون أمام دخل بالمرة . وتجدر الاشارة الى ان موقف القضاء يؤكد هو الاخر على هذا الوضع حيث استقر اجتهاد كل من محكمتي الاستئناف والتمييز على اخضاع مصادر الدخل غير المشروعة للضريبة ويمكن اعطاء مثالين على ذلك في ما يلي :-

١ - قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ١٦٧/١٩٨٥ (٣) والذي جاء فيه مايلي: "اما بالنسبة للدخل القائم من الرشوة ولما لم تقدم لدينا اية بينة مقنعة تثبت عكس ما توصل اليه المقدر بهذا الخصوص نقرر الابقاء عليه ومحاسبة المكلف عن هذا الدخل ".

---

(١) انظر : على سبيل المثال:
- الدكتور محمد حميد عبد السلام/ دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه/الطبعة السادسة دار المعارف بمصر / القاهرة / ١٩٦٦ / صفحة (٩٢).
- الدكتور صالح يوسف عجينة /ضريبة الدخل في العراق/المرجع السابق / صفحة (١٢٤).

(٢) الدكتور عادل الدياري/ الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (٢٤٦) وما بعدها.

(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٦٧/١٩٨٥) الصادر بتاريخ ٢٠/٥/١٩٨٥ . من القرارات المجمعة لدى الباحث .

٢ - قرار محكمة التمييز رقم ٢٨٠/ ١٩٧٧(١) والذي جاء فيه مايلي:"ان الفقرة أ من المادة ٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ أوجبت فرض ضريبة على ارباح او مكاسب أي عمل او أية حرفة او تجارة ... الخ فيتضح من هذا النص الذي ورد مطلقا بان أي دخل يتاتى للمكلف يخضع للضريبة سواء كان مصدر الدخل مشروعا أو غير مشروع وبما انه ثابت من البينة الواردة في الدعوى ان المكلف كان يتاجر بالمخدرات فإن اعتبار دخله من هذا المصدر خاضعا للضريبة واقع في محله".

ثانيا : مبدا مشروعية النفقة.

لقد أجمع الفقه(٢) بانه لا يشترط في النفقات الانتاجية لكي يتم تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة أن تكون مشروعة لأنه مادام ان الدخل غير المشروع يخضع للضريبة فمن باب أولى أن يتم تنزيل النفقات الانتاجية التي انفقت في سبيل انتاج هذا الدخل ولو كانت غير مشروعة.

الا أن القضاء قد اختلف في ذلك حيث استقر اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل على تنزيل النفقات الانتاجية غير المشروعة من الدخل الخاضع للضريبة. ويمكن اعطاء مثالين على ذلك في القرارين التاليين:

- القرار رقم ٧٧/٧٩٣ (٣) والذي جاء فيه ما يلي: "ان الخسارة التي تعرض لها المكلف بسبب مصادرة المخدرات والسيارات المضبوطة من التكاليف التي تنزل من الدخل الخاضع للضريبة استنادا الى أن الضريبة تفرض على الدخل الصافي بعد خصم جميع المصاريف والنفقات".

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٢) في القضية رقم (١٩٧٧/٢٨٠) الصادر بتاريخ١٩٧٧/٨/٢٤المنشور في الصفحة (١٥٢١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٧٧.

(٢) انظر: على سبيل المثال:
- الدكتور محمود رياض عطية / الوسيط في تشريع الضرائب / المرجع السابق / صفحة (٤٧٢).
- الدكتور زكريا محمد بيومي / قانون الضرائب على الدخل / منشأة المعارف / الاسكندرية/ ١٩٨٨/صفحة(٢٢٦).

(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٧٧/٧٩٣) الصادر بتاريخ ١٩٧٧/١١/٢٩ مشار اليه في رسالة الدكتور سالم محمد سلمان الشوابكة / تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني/ المرجع السابق / صفحة(١٤٧) وما بعدها.

٢ - القرار رقم ١٩٨٣/٣٩٣ (١) والذي جاء فيه مايلي : لقد وجدت المحكمة على ضوء البينة ان نفقات ايصال الاغنام المهربة الى المحجر البيطري. والرسوم الجمركية ورسوم الحجر واجور الرعاة والسيارات بالاضافة الى ما يفقد او ينفق من الاغنام من التكاليف التي تنزل من الدخل الخاضع للضريبة .

الا أن محكمة التمييز كان لها اجتهاد مخالف لاجتهاد محكمة الاستئناف ويتجلى هذا الاجتهاد بقرارها رقم ٧٧/٤١٣ (٢) والذي نقضت فيه قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ٧٧/٧٩٣ المشار اليه سابقا حيث قررت مايلي: "ان من المتفق عليه فقها وقضاء أن الدخل المتاتي للمكلف من مصدر غير مشروع كالاتجار بالمخدرات خاضع لضريبة الدخل الا انه من المتفق عليه ايضا انه لايجوز تنزيل الخسائر التي نشات عن ذلك المصدر كالغرامة ومصادرة المخدرات ووسائط النقل من الدخل الخاضع للضريبة سواء أكان المكلف قد قدم حسابات دقيقة لارباحه وخسائره او لم يقدم، وعلة ذلك ان الخسائر التي تنجم عن عمل يعتبره القانون جرما يجب أن يتحملها نفس المكلف الذي اقترف الجريمة على اعتبار أن العقوبة شخصية لا يتحملها احد سوى المجرم، والقول بخلاف ذلك يؤدي الي نتيجة غير منطقية وغير معقولة وهي تحميل الخزينة العامة الخسائر المترتبة على المكلف من جراء معاقبته على ارتكاب الفعل الممنوع بموجب القانون ومكافاة المجرم على ما اقترفه من جريمة ".

وأرى أن ماذهبت اليه محكمة استئناف ضريبة الدخل هو عين الصواب الذي جانبته محكمة التمييز مع الاحترام، واذهب في تبرير هذا الرأي الى ماذهب اليه جانب من الفقه (٣) والقائل

---

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٣/٣٩٣) الصادر بتاريخ ١٩٨٣/٥/٤ . من القرارات المجمعة لدى الباحث .

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٧٧/٤١٣)المنشور في الصفحة (٩٧٥) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧ .

(٣) الدكتور عادل الحياري / الضريبة على الدخل العام/ المرجع السابق / صفحة (٢٠٠).

"بانا اذا تمسكنا بمشروعية التكاليف دون أن نتمسك بمشروعية الدخل الخاضع للضريبة فاننا لانساير المنطق ونناقض انفسنا حيث اننا قررنا أن الدخول من المصادر غير المشروعة يجب أن تعتبر من قبيل الدخل الخاضع للضريبة بصرف النظر عن مشروعية المصدر واذا كان الأمر كذلك فلا بد أن يكون هذا الدخل غير المشروع صافيا، ولصيرورته كذلك يستلزم الأمر خصم النفقات التي صرفت لانتاجه بغض النظر عن مشروعيتها. أما اذا اشترطنا المشروعية بالنفقة الايرادية فلا بد أن تدخل في دائرة الدخل الخاضع للضريبة تلك الدخول المشروعة دون غيرها، وهذا أمر لا نرتضيه".

وارى أن هذا القول يؤخذ به كقاعدة عامة عندما نكون أمام دخل غير مشروع وهو خاضع للضريبة يقابله نفقة غير مشروعة انفقت في سبيل انتاجه، ولكن عندما نكون أمام نفقة غير مشروعة كالغرامة والمصادرة دون أن يقابلها دخل خاضع للضريبة ويتطلب الامر تنزيل هذه النفقة من مصادر دخل المكلف الاخرى فإن ما جاء في قرار محكمة التمييز رقم ٧٧/٤١٣ المشار اليه ينطبق والحالة هذه.

الفصل الثالث
تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث المكان والزمان.

المبحث الأول: المبادىء المعاصرة لفرض الضريبة على الدخل من حيث المكان وموقف المشرع منها.

ان علاقة الفرد بالدولة تدور حول ثلاث صور هي:

١ - العلاقة السياسية أي رابطة الولاء السياسي.

٢ - العلاقة الاجتماعية وتتمثل في الاقامة أو التوطن في الدولة.

٣ - العلاقة الاقتصادية وتتمثل في المساهمة بالنشاط الاقتصادي للدولة.

وبالرغم من التسليم بان مبدا التبعية الاقتصادية بمفهومه الواسع يتمثل في ثلاث عناصر هي: الموطن والاقامة العادية وموقع مصدر الدخل، الا انى سوف اتبع في دراستي هذه تقسيم هذا المبحث حسب صور علاقة الفرد بالدولة المشار اليها اعلاه باعتبار كل صورة من هذه الصور تمثل مبدا من مبادىء فرض الضريبة على الدخل.

المطلب الأول: مبدا التبعية السياسية ومبدا التبعية الاقتصادية وموقف المشرع منهما.

الفرع الأول: مبدا التبعية السياسية ومبدا التبعية الاقتصادية.

أولا: مبدا التبعية السياسية.

تطور في وقتنا الحاضر مفهوم الدولة الحديثة من الدولة الحارسة إلى الدولة التضامنية، وقد أدى ذلك إلى تطور الأساس القانوني للضريبة من نظرية العقد الاجتماعي(١) الى نظرية

---

(١) تنطلق نظرية العقد الاجتماعي من الفكرة الذي قال بها جان جاك روسو فكما تنازل الافراد بموجب عقد تم بينهم عن جزء من حرياتهم في سبيل حماية الجزء الباقي، فانهم تنازلوا ايضا بعقد مماثل عن جزء من اموالهم في سبيل حماية الجزء الباقي.
انظر في هذا المجال الدكتور عبدالعال الصكبان/ علم المالية العامة /المرجع السابق / صفحة(١٤٨).

التضامن الاجتماعي، حيث اصبحت الضريبة تفرض على المكلفين بصفتهم اعضاء متضامنين في منظمة سياسية هي الدولة وبذلك عليهم أن يؤدوها بالنسبة لقدرتهم المالية وليس بالنسبة للفوائد التي يجنونها، واصبحت الدولة تفرضها وفقا للغايات المالية أو الغايات الاقتصادية والإجتماعية التي تحددها بموجب سياساتها العامة (١).

واستنادا الى نظرية التضامن الاجتماعي فان الدولة تستطيع ان تفرض الضريبة على دخل كل من يتمتع بجنسيتها دون غيرهم من رعايا الدول الاخرى وبصرف النظر عن اماكن وجودهم او مواقع اموالهم او مراكز مزاولة نشاطهم وذلك لما لها من سيادة على اقليمها وعلى سكان هذا الاقليم "فالمواطن الذي يحصل على الحقوق المتمثلة بالحماية والرعاية والامتيازات واستعمال المرافق العامة التي توفرها له الدولة، يجب أن يؤدي الواجبات التي تفرضها عليه ومن اهمها واجب دفع الضريبة ويعتبر في هذه الحالة كواجب الخدمة العسكرية "(٢).

ومن اهم مزايا الاخذ بمبدأ التبعية السياسية لفرض الضريبة على الدخل هو تاكيد مظهر سيادة الدول او استقلالها، ووسيلة تعبير الدول عن هذا المظهر هو استقلالها بقوانين خاصة بها تعبر من خلالها عن ظروف وانظمة الحكم فيها ومنها قوانين الضرائب وهذا بدروه يفتح باب الازدواج الضريبي الدولي على مصراعيه. وما يترتب على ذلك من اثار سلبية على الاقتصاد الدولي المعاصر الذي اصبحت فيه الثروة وبخاصة المنقولة تلعب دورا هاما فيه "حيث لم تعد رؤوس الاموال رهن اقليم معين فضلا عن ذلك ان عنصر العمل قد تجاوز الحدود الاقليمية للدول، وهذا الواقع قد ازاح الستار عن عدم صلاحية فرض الضريبة استنادا لفكرة التبعية السياسية حيث يؤدي فرضها على هذا

---

(١) الدكتور حسن عواضة/المالية العامة/ الطبعة الرابعة/ دار النهضة العربية/ بيروت/ ١٩٧٨م / صفحة (٢٩٧).
(٢) الدكتور عادل الحياري /الضريبة على الدخل العام/ المرجع السابق/ صفحة (١٣٨) وما بعدها.

الأساس احيانا الى الافتئات على حقوق وحريات الافراد مما يتنافى ومبدا العدالة والمساواة "(١)، ولا يضعف من هذا الانتقاد ما تقدمه المعاهدات الدولية من حلول للاثار السلبية الناتجة عن الازدواج الضريبي خاصة وان المعاهدات الدولية في هذا الصدد يعيبها انها تبحث دائما عن حل وسط تستند اليه، وهذا الحل غالبا مايكون الخروج من دائرة ضابط الجنسية والدخول في دائرة ضابط آخر(٢).

ثانيا: مبدا التبعية الاقتصادية (مبدا مصدر الدخل).

ان فكرة رابطة الولاء الاقتصادي والمتمثلة بمبدا مصدر الدخل، هي اساس مبدا التبعية الاقتصادية، وبعبارة اخرى "فان هذه الفكرة تقوم بالاصل على الروابط الاقتصادية بين الفرد والدولة حيث انتهى الرباط الشخصي الذي كان يربط الحكام بالرعايا مفسحا المجال لروابط ذات صبغة اقتصادية". (٣)

واستنادا الى هذا المبدأ فان للدولة التي يتحقق فيها الدخل من اي مصدر كان ومهما كان تصنيفه الحق في اخضاع ارباح هذا الدخل للضريبة وبصرف النظر عن جنسية صاحب المال وسواء كان مقيما في الدولة ام غير مقيم. المهم ما في الامر هو ان يتحقق الدخل في الدولة المعنية ليكون هذا التحقق سببا كافيا لاخضاعه لضريبة الدخل خاصة وان الضريبة كفريضة مالية تتخذ من المال بكل صورة مطرحا لها. وهذا المنطق يقضي بان تلاحق الضريبة المال حيث يوجد هذا من جهة ومن جهة اخرى فان الضريبة الاقليمية وقانونها الاقليمي ايضا ولا تخرج عن هذه القاعدة الا استثناء وبارادة المشرع او استنادا للاتفاقيات الدولية.

---

(١) الدكتور عبد الحسن هادي صالح/الاقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي/دراسة مقارنة/رسالة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق / جامعة القاهرة/ ١٩٨٢/ المرجع السابق / صفحة (١١)

(٢) الدكتور عبد العال العكيلي/الضرائب على التركات / رسالة دكتوراة مقدمه الى كلية الحقوق/ جامعة القاهرة/ ١٩٦٣/ صفحة (٢٢٤).

(٣) الدكتور دولار علي وآخرون/ المالية العامة/ منشاه المعارف / الاسكندرية / ١٩٦١ / صفحة (٢٤٣). مشار اليه في مؤلف الدكتور عبد الحسن صالح هادي / الاقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي / المرجع السابق / صفحة (٢٩).

ويقال ان اساس فكرة التبعية الاقتصادية يرجع الى الكاتب الالماني(جورج شانز) الذي وضع هذا الاساس في مؤلفه "الالتزام الضريبي" المنشور في سنة ١٨٩٢ والذي يعتبر ان اساس توزيع اختصاص الدول في فرض الضريبة هو مبدأ التبعية الاقتصادية (١)

ويرى جانب من الفقه (٢) ان فرض الضريبة على اساس هذا المبدأ يحقق العدالة في توزيع الاعباء المالية بين من يساهمون في النشاط الاقتصادي للدولة كما انه يحقق الحل المثالي لمشكلات توزيع الاختصاص الضريبي، فالدولة التي يتحقق المال في اقليمها قد ساهمت في انتاج هذا المال بطريقة او باخرى حيث قد وفرت له اسباب الأمن والحماية فمن العدل ان تستوفي فرضيتها المالية مقابل ذلك.

مما سبق يتبين أن هذا المبدأ يصلح كاساس لفرض الضريبة على الدخل الا ان فريقا من الفقه (٣) "يرى أن الأخذ بهذا المبدأ ما كان ليكفي وحده وينادي بالاخذ بمبدأ الموطن في الوقت نفسه بحيث تكون الضريبة حقا مشتركا بين الموطن ودولة موقع الدخل وان تتناسب الضريبة تناسبا طرديا مع ما يحصل عليه الشخص من منافع في كل دولة".

وفي الرد على ذلك أرى ما يراه جانب آخر من الفقه (٤) حيث يقول ان هذا الفريق ياخذ بمبدأ موقع الدخل وذلك باعطاء الحق من حيث النتيجة بشكل مطلق بفرض الضريبة على الدخل لدولتي الموطن وموقع الدخل فكل دولة تفرض الضريبة بقدر ما يحصل عليه المكلف من منافع في اقليمها فقط وبغض النظر عن الدخول التي تتاتى له من الخارج وفي هذا تحول تلقائي الى ضابط مصدر الدخل.

---

(١) احمد ممدوح مرسي /الضريبة على الايرادات علما وعملا /المرجع السابق /صفحة (١٤٩).
(٢) الدكتور زكي عبد المتعال / علم المالية العامة والتشريع المالي / صفحة (٣٩٢)/ مشار اليه في مؤلف الدكتور عبد الحسن هادي صالح /الليبية ضريبة الدخل في القانون العراقي / المرجع السابق / صفحة(٤٠) .
(٣) الدكتوران عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف / مبادئ النظرية العامة للضريبة /صفحة(١٧٨) / مشار اليه في مؤلف الدكتور عادل الحياري / الضريبة على الدخل العام /المرجع السابق / صفحة (١٨٨).
(٤) الدكتور عادل الحياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (١٨٨)

وتجدر الاشارة الى أن مبدأ التبعية الاقتصادية كأساس لفرض الضريبة على الدخل له ما يبرره، واهم ما يقال في ذلك أن هذا المبدأ يعطي الحق للدولة التي تحقق الدخل في ربوعها بأن تفرض الضريبة على هذا الدخل بموجب قانونها تطبيقاً لمبدأ مكانية القوانين. وهذا يعني ان الاصل سريان قانون الضريبة على كافة اراضي الدولة بحيث تخضع كل الدخول المتأتية فيها للضريبة، وبالمقابل ان لا يتعدى في سريانه حدود دولته الى دولة اخرى لان من شأن ذلك أن يؤدي الى انتهاك سيادة هذه الاخيرة واستقلالها من جهة ومن جهة اخرى ينازع في تطبيقه على الدخول المتأتية فيها قوانين تلك الدولة مما يؤدي الى الازدواج الضريبي الدولي.

وهذا من شأنه ان يقودنا الى نتيجة مفادها أن اتباع مبدأ التبعية الاقتصادية من قبل كل الدول كأساس لفرض الضريبة على الدخل سيؤدي الى منع قيام أي ازدواج ضريبي.

وعلى الرغم من ذلك فان هذا لا يمنع من ان يكون هناك اعتراضات عدة على الأخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية كأساس لفرض الضريبة على الدخل، ومن اهم ما قيل في هذا الشأن ان تطبيقه يؤدي الى ازدواج ضريبي بالنسبة للمكلف الذي تتوزع مصادر دخله بين عدة دول بحيث تفرض كل دولة ضريبة على الدخل المتأتي فيها الا ان الرد على هذا الاعتراض هو ان الازدواج الضريبي هنا بمعنى تعدد الضرائب على تعدد مصادر الدخل تماما كما هو الحال في تطبيق الضرائب النوعية في التشريع الضريبي الداخلي. ومع ذلك فان لهذا التعدد في فرض الضرائب ما يبرره من ناحيتين:-

١ - ان الضريبة التي تدفع في كل دولة ما هي الا مساهمة من المكلف بأعباء الدولة مقابل استفادته من الخدمات والظروف التي قدمتها وهيأتها له من اجل استثمار أمواله وحمايتها.

٢ - لا يوجد ما يخالف العدالة الضريبية ومبدأ المقدرة على الدفع من أن يدفع المكلف الذي تتنوع مصادر دخله وتتوزع

بين عدة دول اكثر من المكلف الذي تتركز مصادر دخله في دولة واحدة، علما بان المكلف الاول سوف يتجنب دون شك المعدلات الضريبية التصاعدية المرتفعة في فرض الضريبة عندما تتركز مصادر دخله في دولة واحدة كالتي تفرض على المكلف الثاني.

وبناء عليه فان الاعتراضات على مبدأ التبعية الاقتصادية لم يكن لها ما يبررها مقارنة بالايجابيات التي تتحقق نتيجة تطبيق هذا المبدأ، "وهذا ما انتهت اليه الغرفة الدولية للتجارة من دراسة لها بشان الازدواج الضريبي الى تفضيل ضابط مصدر الدخل على ضابط الاقامة في نطاق سريان الضريبة على الدخل العام" (١).

الفرع الثاني: موقف المشرع من مبدأ التبعية السياسية ومبدأ التبعية الاقتصادية.

نصت الفقرة (أ) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على ما يلي: "يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص او يجنيه منها.....(٢)

وبناء عليه فإن المشرع يخضع للضريبة كل الدخول المتأتية في الأردن او تجنى فيه ايا كانت جنسية المكلف او محل اقامته.

وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز في العديد من

(١) International chamber of commerce, : Avoidance of Double Taxation P.P. 5-7 (Paris February 1955) مشار اليه في مؤلف الدكتور عادل الدياري/ الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق /صفحة (١٨٩).

(٢) عرف المنجد كلمة (جنى) فقال جنى الثمر تناوله من شجرته وجنى الذهب جمعه من معدنه واجتنى ماء المطر ورده فشربه، كما عرف كلمة (تأتى) فقال انها حصل، وأتى الشيء فعله، وأتى على الشيء اتمه وبلغ آخره، ومن هذين التعريفين نلاحظ ان الفعل والعمل شرط لمعناها، اي انه لكي يجني الشخص الثمر لابد أن يتناوله من شجرته ولكي يتأتى للشخص شيء لابد له من ممارسة العمل حتى يتمه ويبلغ آخره. ومن هنا يتضح وجوب توفر العمل بجميع ابعاده وعناصره لكي يمكن اخضاع دخل اي شخص لاحكام هذه المادة.
انظر: نعيم المدني / من مقالة له بعنوان "شركات اعادة التامين تخضع او لا تخضع لاحكام قانون ضريبة الدخل" / منشور في مجلة المال والاقتصاد/ الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل / السنة الاولى / ١٩٦٨/ العدد(٢) الصفحة (١٤).

القضايا التي عرضت عليها في هذا المجال ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ٨٦/٨٩ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"لقد ارست المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ قاعدة سريان القانون على كل ما يقع في اقليم الدولة وعلى كل الأشخاص المقيمين فيه . وبناء على ذلك فيكون دخل المكلفة خاضعا لقانون ضريبة الدخل عن الربح الذي جنته من عمل قامت به بالمملكة ولو انها غير مقيمة فيها على أساس قاعدة الاقليمية الضريبة . كما ويستفاد من نص المادة (٥) المشار اليها اعلاه أن من جنى دخلا من الامور المبينة في هذه المادة وجبت عليه الضريبة المستحقة عن دخله وفق قانون ضريبة الدخل مادام انه قد جناه ضمن حدود المملكة سواء كان أردنيا أو اجنبيا مقيما او غير مقيم اذ لم يرد في هذه المادة لفظة مقيم".

وتجدر الاشارة الى أن المشرع قد ضيق من معايير سريان قوانين ضريبة الدخل اذ اقتصر على اخضاع الدخول المتاتية في الأردن والتي تجنى منه دون الدخول التي تسلم فيه (٢).

وبناء عليه فإن مجرد تسلم الأرباح الناشئه خارج الأردن من قبل مستحقيها لا تجعلها خاضعة لضريبة الدخل في الأردن.

والظاهر أن المشرع قد لاحظ ان واقعة تسلم الدخل في داخل الأردن لاتعطيه في حد ذاتها الحق في فرض ضريبة على مثل هذا الدخل لقيام حق دولة اخرى في فرض الضريبة وهي الدولة التي نما فيها هذا الدخل (٣).

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٦/٨٩) المنشور في الصفحة (٨٩٩) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٨ .
- وتجدر الاشارة هنا الى ان نص الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ مطابق تماما لنص الفقرة (أ) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ;

(٢) حيث كانت الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٠) لسنة ١٩٥١ (أ) تنص على ان ... تفرض الضريبة ... على الدخل الذي يتاتي لأي شخص في المملكة او يجنيه منها او يتسلمه فيها من...
وقد حذفت عبارة يتسلمه فيها بموجب الفقرة (أ) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٢) لسنة ١٩٥٤ (ب) وهو الأساس الذي اتبعته قوانين ضريبة الدخل اللاحقة له بما في ذلك قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(أ) المنشور في الصفحة (٨٧٥) من العدد (١٠٦١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥١/٤/١ .
(ب) المنشور في الصفحة (١٠٧٨) من العدد (١١٧٧) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٤/٤/٣ .
(٣) انظر الدكتور: عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (٢٠٠) .

وقد أيد ما سبق وأن قيل عن معيار خضوع الدخل للضريبة في الأردن الديوان الخاص بتفسير القوانين في معرض اجابته عما اذا كانت رواتب العاملين من الأردنيين لدى مديرية مشروع الخط الحديدي الحجازي الذين يعملون خارج المملكة ويتقاضون رواتبهم من صندوق المشروع وذلك بقراره رقم ١٧ لسنة ١٩٦٩ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وان كانت ارباح أو مكاسب أية وظيفة مصدرا من المصادر الخاضعة لضريبة الدخل بموجب المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ الا أنها تشترط لاعتبارها كذلك ما يلي:

أولا: أن يكون الموظف قد مارس وظيفته في المملكة سواء أكان قد قبض أرباحها ومكاسبها في المملكة او في خارجها.

ثانيا: أن يكون قد جنى أرباح ومكاسب الوظيفة في المملكة بقطع النظر عن المكان الذي مارسها فيه".

وبناء على ما جاء في هذا القرار يتبين أن الدخل قد يتاتى للمكلف نتيجة ممارسة العمل في الأردن وهو خاضع للضريبة أو ممارسته في خارجه وهو معفي منها، وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ١٩٧٨/١٢٠ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "ان الفوائد التي جناها البنك قد حصل عليها من نشاطه في البلاد الأجنبية، ولذا فهي غير خاضعة لضريبة الدخل في المملكة لان الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الذي يجنيه المكلف في المملكة.

ولكن المشكلة التي تثور في هذا الصدد هي فيما اذا كان العمل الذي ينتج الدخل موزعا بين الأردن وغيره من البلدان. فقد يحدث أن ينتج المكلف بضاعة معينة في الأردن ويقوم ببيعها في الخارج، ففي هذه الحالة يكون دخله قد تاتى في الأردن وبالتالي يعتبر خاضعا للضريبة سواء عقد العقد في الأردن أم في الخارج وسند الخضوع للضريبة في هذه الحالة هو:

---

(١) انظر: القرار رقم (١٧) لسنة ١٩٦٩ المنشور في الصفحة (١٠٢٨) من العدد (٢٢٠١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٥/٩/٢٥.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٢) في القضية رقم ١٩٧٨/١٢٠ الصادر بتاريخ ١٩٧٨/٥/٢٠. من القرارات المجمعة لدى الباحث.

اولا : احكام الفقرة أ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المشار اليها سابقا :

ثانيا : احكام الفقرة ج من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي اعتبرت الأرباح الناجمة عن التصدير متحققة في المملكة، وعمل المكلف في هذه الحالة لا يتعدى عملية التصدير الى الخارج.

الا أن هذا المكلف قد يقوم بعمليات انتاج اضافيه على منتوجاته من شانها أن تزيد في أرباحه، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو ما حكم هذه الزيادة ضريبيا؟. سكت قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ عن الاجابة على هذا السؤال تاركا امر تقدير هذه الزيادة ضريبيا للمقدر والذي له أن يقدر كل حالة من الحالات المعروضة امامه على حده وذلك بحسب الوقائع والظروف التي تحيط بها.

واري أن هذه الزيادة لاتخضع لضريبة الدخل في الأردن كونها قد تاتت في الخارج وجنيت منه، فالربح الخاضع للضريبة هوالربح المتاتي من بيع المنتوج على حاله دون اية اضافات.

هذا هو وضع المنتوجات التي انتجت في الأردن وبيعت في الخارج، ولكن السؤال الذي يعود ليطرح نفسه من جديد هو فيما اذا كان العمل قد تم في الخارج من قبل شخص غير مقيم إلا أن قسما من هذا العمل قد تم في الأردن هل يخضع لضريبة الدخل فيه؟

سكت قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ عن الاجابة عن هذا السؤال تاركا الأمر لاجتهاد المقدر في البداية ليتخذ القرار المناسب حسب ظروف ووقائع كل قضية معروضة امامه على حده وللقضاء القول الفصل في النهاية، ويمكن اعطاء مثال مهم على ذلك في قضية تتلخص وقائعها فيما يلي :

ان وكالة رويتر للمونيتور هو شخص اجنبي مركزه الرئيسي في لندن وهو غير مقيم في الأردن ولكن له فرع فيه. وتقوم الوكالة بتمكين المشترك من وضع أو تلقي الأسعار والمعلومات والاطلاع على تسعيرات الأسواق المالية العالمية وكذلك الأسعار بالنسبة للسلع وقطاعات المعادن واسعار الاسهم .... الخ وذلك عبر الاقمار الصناعية الأردنية والقناة التلغرافيه المستاجرة من مؤسسة المواصلات السلكية واللاسلكية الأردنية.

ويتولى فرع الوكالة في عمان خدمة المشتركين الأردنيين من حيث استخدام القناة التلغرافية وتوزيع وتركيب وتشغيل وصيانة اجهزة المونيتور في عقار المشترك الأردني لقاء الثمن المحدد.

وعلى ضوء هذه الوقائع فقد اعتبر مقدر ضريبة الدخل مجموع ما جنته الوكالة من بدلات الاشتراك من المشتركين الأردنيين خاضعة للضريبة.

ولكن الوكاله اعتبرت ان ما ينتج عن عقود الاشتراك بجهاز (المونيتور) من دخل لا يخضع للضريبة كونه غير ناشئ أو متاتت في الأردن ولم تجنه الوكالة منه ولم تقتنع بقرار التقدير فاستانفته لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل والتي بدورها ايدت قرار التقدير وذلك بقرارها رقم ٨٤/٣٨٠ (1) والذي جاء فيه ما يلي:

"وحيث أن مركز الوكالة في لندن لايقتصر على بث المعلومات المشار اليها من لندن مباشرة وانما يتدخل بواسطة فرعها الموجود في الأردن بتمكين الراغبين في الاستفادة من هذه الخدمة باعمال مختلفة ،لذلك فإن بدل الثمن أوقيمة الاشتراك

---

(1) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٩٨٤/٢٨٠)الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٢/٢٠ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

الذي تتقاضاه الشركة من المشترك المحلي يعتبر والحالة هذه دخلا خاضعا للضريبة بالمعنى المقصود بالقانون لذلك فقد اصاب مامور التقدير باعتبار هذا الدخل دخلا خاضعا للضريبة".

ومع ذلك فقد التجات الوكالة الى محكمة التمييز باعتبارها المرجع القضائي النهائي فما كان من هذه المحكمة الا ان ايدت قرار محكمة الاستئناف المشار اليه(١).

وباستعراض ما جاء في هذا القرار ارى أن العمل او النشاط اما أن يتم كليا خارج الأردن ويباع فيه كما هو ويعتبر الدخل المتاتي من هذا العمل أو النشاط غير خاضع لضريبة الدخل. واما ان يتكون هذا العمل أو النشاط من سلسلة من العمليات المتوالية بحيث يتم بعضها في الخارج والبعض الاخر في الأردن حيث يخضع للضريبة، الدخل المتاتي للمكلف من العمليات التي تمت في الأردن دون الدخل المتاتي من العمليات التي تمت في الخارج.

المطلب الثاني: مبدا التبعية الاجتماعية وموقف المشرع منه.

ان مبدا التبعية الاجتماعية يقوم اساسا على فكرة ارتباط الشخص بدولة ما اما بصورة توطن أو بصورة اقامة عادية فالفرد استنادا لهذا المبدا يعيش في الوسط الاجتماعي لتحقيق ظروف معينة دون أن يكون منتميا سياسيا الى هذا المجتمع، ومن هنا يترتب عليه التزامات وتنهض له حقوق تتلائم مع طبيعة هذا الانتماء، فالذي يعيش في دولة ما بهذا الوضع يترتب عليه أن يساهم في الأعباء والتكاليف العامة مقابل تمتعه بمنافع الخدمات العامة التي وفرتها له الدولة واهمها حماية شخصه وامواله وتهيئة الظروف اللازمة لتنمية موارده ومصادر دخله.(٢)

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩) في القضية رقم (١٨٥/٢٤٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٧/٢ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) الدكتور عبدالحسن هادي صالح / الضريبة ضريبة الدخل في القانون العراقي/ المرجع السابق / صفحة(١٥).

الفرع الأول: مبدأ الموطن أو (الاقامة).

فالموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة اقامة فعلية ومستقرة، ويعتبر انه موجود فيه دائما ولو تغيب عنه بصفة مؤقتة فترات غيبية متباعدة أو متقاربة (١) وللموطن ركنان اثنان:

الأول: مادي ويتمثل في الاقامة الفعلية.

والثاني: معنوي ويتمثل في النية.

"وهنا يشترك الموطن مع الاقامة العادية حيث يستلزم في الاقامة العادية الوجود الفعلي مع نية اتخاذ مكان ما محلا للاقامة الا انهما يفترقان وبوجه خاص من كون الموطن لا يمكن أن يتعدد فلا يصح ان يكون للشخص اكثر من موطن في حين يجوز ان يكون له اكثر من محل للاقامة "(٢).

وأرى أن كل من الموطن والاقامة لهما نفس المعنى لغايات فرض ضريبة الدخل. لذلك سوف ابحث فيهما كفرع مستقل خاصة وأن احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ركزت على فكرة الاقامة ولم تفرق بين الاقامة العادية وغيرها كما وقد وضع المشرع جملة من الضوابط والشروط لتحقيق ذلك كما سوف يتبين. وبناء عليه فان مبدأ الموطن أو (الاقامة) يرتكز على ركنين اساسيين وهما:

الركن الأول: الاقامة الفعلية.

ان وجود الشخص في مكان ما بصفة مؤقتة لا تجعل من هذا المكان موطنا او مقرا ثابتا له ما دام أن اقامته فيه مؤقتة لا يتوفر فيها معنى الاعتياد والاستقرار كالزائر لبلد معين يقيم في فندق مثلا لعدة ايام خلال زيارته فلا يعد الفندق في مثل هذه الحالة موطنا له على الرغم من اعتباره موجودا في ذلك البلد خلال هذه الفترة ولكن وجوده بصورة عرضية ومؤقتة لا يترتب عليه اية آثار فيما يتعلق بالضريبة على الدخل.

---

(١) الدكتور توفيق حسن فرج/ المدخل للعلوم القانونية/الطبعة الثانية / مطبعة عيتاني الجديدة /بيروت/ ١٩٧٤/ صفحة (١٢٢).

(٢) الدكتور عبد الحسن هادي صالح /الليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي/ المرجع السابق / صفحة (١٦)وما بعدها.

والحكمة هنا واضحة حيث ان الزائر لبلد ما زيارة مؤقتة لا تنشا بينه وبين ذلك البلد علائق اقتصادية يمكن بموجبها فرض الضريبة عليه(١) واري عدم صحة ما جاء في هذه الحكمة اذ ان الكثير من زيارات العمل المؤقتة لرجال الاعمال تنشا عنها علائق اقتصادية من الاهمية بمكان. ومهما يكن من الامر فانه لا يشترط لقيام ركن الاقامة الفعلية ان يكون للفرد سكن ثابت في البلد الذي يقيم فيه فقد يعتبر الفرد مقيما ولو تنقل من فندق الى آخر او سكن الخيام او افترش الارض(٢).

الركن الثاني : النية.

إن اقامة الشخص في مكان ما بصورة فعلية ومستقرة لا تكفي للقول بالتوطن، فلا بد ان تتجه نية ذلك الشخص الى البقاء في ذلك المكان الذي يقيم فيه على الدوام والاستمرار، والعودة اليه اذا ما ابتعد عنه حتى يعتبر موطنا له، هذا في حالة الشخص الطبيعي، اما فيما يتعلق بموطن الشخص المعنوي فهو المكان الذي يوجد فيه مركز ادارته والاشخاص المعنوية التي يكون مركزها في الخارج، ولها فرع في الاردن مثلا يعتبر مركز فرعها موطنا لها(٣).

والاخذ بمبدا التبعية الاجتماعية كاساس لتحديد الضريبة على الدخل يعني فرضها على دخل كل شخص طبيعيا كان ام معنويا يتخذ من بلد معين موطنا له سواء تاتى له هذا الدخل في داخل البلد ام جاء اليه من خارجه. واهم ماقيل في تبرير فرض الضريبة على اساس هذا المبدا ان مجتمع دولة الموطن يوفر

(١) الدكتور عادل الحياري/الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (١٤٩).

(٢) spicer and pegler income tax p. (٢٠١).
مشار اليه في مؤلف الدكتور عادل الحياري / الضريبة على الدخل العام /المرجع السابق / صفحة (١٤٩) وما بعدها.

(٣) انظر: المادة(١٨) من قانون اصول المحاكمات المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٨ المنشور في الصفحة (٧٣٥) من العدد (٣٥٤٥) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٤/٢.

الحماية والامن والطمانينة للمتوطن وامواله كما وان الدولة تقدم له الخدمات العامة التي تساعده على تنمية امواله (١) فهو اصبح عضوا في المجتمع التضامني الحديث، ومن العدل ان تفرض الضريبة على دخله اسهاما منه بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة .وبالرغم من ذلك فقد وجه لمبدا الموطن من الانتقادات ما تجعله لايصلح كاساس لتحديد الضريبة على الدخل، فبالاضافة الى حدوث مشكلة الازدواج الضريبي فهناك مزيد من الانتقادات ومن اهمها :-(٢)

١ - ان الاخذ بهذا المبدا بصورة مطلقة يؤدي الى عدم خضوع الأموال المملوكة لاشخاص غير متوطنين لضريبة الدخل خلافا لمفاهيم الضريبة الحديثة في الدولة التضامنية التي تعتبر ان على الدولة واجب حماية شخص المتوطن وامواله مقابل حقها في فرض الضريبة على ارباح امواله .

٢ - يؤدي الأخذ بهذا المبدا الى اعتبار كافة اموال المتوطن خاضعة لضريبة الدخل سواء كانت له في داخل بلد الموطن ام في خارجه تماما كما هو الحال في مبدا الجنسية . وفي هذا مساس بحق دولة مصدر الأموال في فرض ضريبة الدخل عليها بعد ان استقبلتها واتاحت لها الفرصة المناسبة لاستثمارها في اقليمها خلافا لمبدا العدالة، واذا قبلنا جدلا ان العلاقة السياسية قد تبيح لدولة الجنسية وضع اعتبارات العدالة جانبا وفرض العديد من التكاليف على حاملي جنسيتها حيثما كانوا وحيثما كانت اموالهم، فلا ينبغي ان تمتد هذه العلاقة الى المتوطنين فيها فيحملهم احمالا لا تجافي العدالة (٣).

---

(١) الدكتور عبد العال الصكبان/ الضرائب على التركات / المرجع السابق / صفحة (٣٢٦).

(٢) في هذا المجال انظر:
- الدكتور عادل الحياري /الضريبة على الدخل العام /المرجع السابق / صفحة (١٥١) وما بعدها.
- الدكتور عبد الرحمن هادي صالح/الليبية ضريبة الدخل في القانون العراقي /المرجع السابق / صفحة (٢٧) وما بعدها.

(٣) الدكتور عبدالعال الصكبان / الضرائب على التركات / المرجع السابق / صفحة (٣٢٧).

الفرع الثاني: موقف المشرع من مبدا التبعية الاجتماعية.

اولا : اقامة الشخص الطبيعي.

فرق المشرع من ناحية الاقامة بين الفرد الاردني والفرد غير الاردني وذكر لكل منهما قواعد خاصة به.

١ - اقامة الشخص الطبيعي الاردني.

يعتبر الشخص الطبيعي الاردني مقيما في الاردن في حالتين اثنتين وهما:

أ - اذا اقام عادة في الاردن مدة معينة في السنة.

حيث اعتبر المشرع الفرد الذي يحمل الجنسية الاردنية مقيما في الاردن لاغراض ضريبة الدخل اذا كان يقيم عادة فيه، ولا يقل مجموع اقامته عن ١٢٠ يوما متصلة أو متقطعة في السنه" التي جرى خلالها التقدير(١) ولا ينظر الى المدة التي قضاها في الخارج والتي قد تصل الى حوالي ثمانية اشهر كما لا ينظر ايضا الى محل سكن عائلته او مركز اعماله سواء اكانت في الاردن ام في الخارج لأن القانون قد ذكر هذه الحالة بصورة مطلقه، والمطلق يجري على اطلاقه مالم يرد ما يقيده، فالاردني الذي اعتاد الاقامة في الخارج مدة طويلة من الزمن حيث هناك مكان ومركز عمله ولكنه حضر الى الأردن لأي سبب كان واقام فيه ١٢٠ يوما او اكثر في السنة بصورة متصلة او متقطعة يعتبر انه مقيم في الاردن، والعبرة بمجموع مدة ال ١٢٠ يوما سواء اكانت هذه المدة متصلة او متقطعة كون النص القانوني صريح في ذلك، وإذا كانت مدة اقامته في الاردن تقل عن ١٢٠ يوما فانه والحالة هذه لا يعتبر مقيما فيه مهما كان السبب الذي منعه من الإقامة في الاردن المدة المطلوبة كان يكون قد سافر للعلاج في الخارج وحالت اوضاعه الصحية دون الرجوع الا بعد مدة تتجاوز ثمانية اشهر مثلا حيث لا يعذر في مثل هذه الحالة لخلو النص من الاستثناءات.

---

(١) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تحت بند تعريف المقيم.

وارى ما يراه البعض من الباحثين(١) بضرورة اخذ الاعذار- التي لا يد للمكلف فيها - في هذا الموضوع بعين الاعتبار كالمرض والحرب وامثالها دون الاعذار التي يتسبب هو فيها .

ب - إذا كان موظفا او مستخدما لدى الحكومة .

لقد اعتبر المشرع الفرد الذي يحمل الجنسية الأردنية مقيما في الأردن لأغراض ضريبة الدخل إذا كان خلال اية مدة من السنة موظفا او مستخدما لدى حكومة المملكة أواية سلطة محلية فيها(٢) وذلك بصورة مطلقة دون اي قيد او شرط.

وبناء عليه فان الفرد الأردني الذي يعمل موظفا او مستخدما في الدولة او اي سلطة من سلطاتها الرسمية او المحلية يعتبر مقيما في الأردن بحكم القانون حتى ولو ان مدة عمله كانت يوما واحدا في السنة ، على الرغم من انه من الناحية الواقعية والفعلية يقيم في الخارج كان يكون في إعارة او بعثة او دورة أو للعلاج... الخ حتى ولو انه لم يقم في الأردن بالمرة ومهما طالت مدة اقامته في الخارج ما دام انه موظفا عاما ، والحكمة التشريعية من وراء ذلك بنظري ان اغلب هؤلاء الموظفين وفي اغلب الأحيان انما يقومون في الخارج بمهام تتعلق باعمالهم الرسمية في داخل الأردن اما بصورة مباشرة كالموظفين والمستخدمين في السفارات والقنصليات الأردنية ، واما بصورة غير مباشرة كالموفدين في دورات تدريبية او بعثات علمية وليس هذا بمثابة قيد او شرط، فالموظف الذي عمل لدى الحكومة اية مدة من السنة وحصل مثلا على اجازة دون راتب للعمل في الخارج فإنه والحالة هذه يعد مقيما كون صفته الوظيفية لم تنته بمجرد اجازته .

والسؤال الذي يطرح نفسه هل يشمل هذا الحكم الموظف الأردني المتقاعد من وظيفة حكومية مدنية كانت ام عسكرية ؟ الجواب على

---

(١) حسن عداي الدجيلي/ شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل/ الطبعة الاولى/ بغداد/ ١٩٨٨/ صفحة (٤١) .

(٢) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والمتعلقة بالتعاريف تحت بند المقيم .

ذلك باعتقادي بالنفي كون الصفة الوظيفية للمتقاعد قد انتهت وبالتالي لم يعد يعتبر موظفا بالمعنى القانوني المقصود من هذا النص.

٢ - اقامة الشخص الطبيعي غير الاردني.

يعتبر الشخص الطبيعي غير الاردني مقيما في الاردن إذا اقام فيه مدة متصلة أو مددا متقطعة لا تقل في مجموعها عن ١٨٣ يوما خلال السنة الضريبية (١) وهنا نلاحظ ان المشرع قد اشترط ان يقيم غير الاردني مدة ١٨٣ يوما بصورة متصلة أو متقطعة حتى يعتبر مقيما في الاردن فقط دون اي قيد او شرط آخر، وتحديد المدة بهذه الصورة على الرغم أن فيه قطعا لدابر الاختلاف في وجهات النظر حول تقرير الاقامة لغير الاردني من عدمها الا ان هذا الاسلوب في التشريع وفي هذا الموضوع بالذات منتقد على ما اعتقد كونه سد طريق الاجتهاد في وجه محاولات كل من مقدر الضريبة والفقه والقضاء من التوصل الى حالات تتقرر فيها الاقامة من عدمها استنادا الى قرائن أخرى تدل دلالة واضحة على نية غير الاردني في الاقامة الفعلية في الاردن بالإضافة الى ان المدة الزمنية تعتبر لوحدها غير كافية لغايات الاقامة اذ لابد من وجود نية الاقامة الفعلية. وعلى الرغم من أن المدة الزمنية المقررة قانونا وهي ١٨٣ يوما مدة طويلة نسبيا هدف المشرع من وراء النص عليها التاكد من نية الفرد غير الاردني الحقيقية في الاقامة في الاردن إذا ما هو اقام فيه مدة قد تزيد على ستة اشهر في السنة مع ان امر تقرير الاقامة لغير الاردني من عدمها لو ترك لمقدر ضريبة الدخل لكان افضل مما هو عليه وذلك لمراعاة ظروف كل حالة على حده تحت رقابة القضاء والذي هو المرجع في النهاية لكل اختلاف في وجهات النظر من جهة ومن جهة اخرى لاعمال ركن الاقامة الثاني والمتمثل بنية الاقامة الفعلية.

---

(١) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المتداولة بالذاريك تدن بند المقيم .

ثانيا : اقامة الشخص المعنوي.

لم يعرف المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الشخص المعنوي، وبالرجوع للمبادىء القانونية العامة لم اجد ضالتي حيث لم يعرف القانون المدني هو الاخر الشخص المعنوي، وبالرجوع الى اقوال الفقهاء اجد ان جانبا منهم(١)يعرف الشخص المعنوي بانه "مجموعة من الاشخاص والاموال يرمي الى تحقيق غرض معين، ويمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض". ويمكن اعطاء امثلة على الاشخاص المعنوية في شركات الاموال والمؤسسات العامة والجمعيات على اختلاف انواعها، ويترتب على منح هذه الاشخاص الشخصية المعنوية التمتع بالذمة المالية المستقلة والاهلية وحق التقاضي وحق الموطن المستقل ووجود من يمثلها من الاشخاص الطبيعيين. وبهذا تستطيع باسم هذه الشخصية ان تتعامل كما يتعامل الافراد الطبيعيين فتبرم العقود وتمتلك الاموال المنقولة وغير المنقولة وتقبل الهبات وتترافع امام القضاء.....الخ.(٢)

وموضوع دراستي هذه هي الشروط التي يعتبر فيها الشخص المعنوي مقيما في الاردن، حيث اشترط المشرع لذلك توافر الشروط التالية :

الشرط الاول: التسجيل.

يجب تسجيل الشخص المعنوي رسميا في الاردن وذلك بموجب القوانين والانظمة الاردنية السارية المفعول ولبيان اهمية مثل هذا الشرط الول: ان الشخص المعنوي قد يكون على شكل شركة او جمعية او مؤسسة....الخ وقد يكون اردنيا او اجنبيا، ومن المعروف ان الشخص المعنوي لا ينشا الا بموجب القانون الذي ينظم الهدف الذي قام من اجله، فالشركة تنشا بموجب احكام قانون

---

(١) الدكتور توفيق حسن فرج/ المدخل للعلوم القانونية/ المرجع السابق / صفحة (٢٤٤).

(٢) الدكتور صالح يوسف عجينة/ ضريبة الدخل في القانون العراقي/ المرجع السابق / صفحة (٢٧١).

الشركات والجمعية الخيرية تنشا بموجب قانون الجمعيات الخيرية وكذلك المؤسسات العامة والنقابات وغيرها، وكل من هذه القوانين تشترط التسجيل الذي يعتبر بمثابة الرخصة للشخص المعنوي لمزاولة عمله.

الشرط الثاني: المركز او الفرع.

يجب أن يكون للشخص المعنوي في الأردن مركز او فرع لممارسة نشاطه الاقتصادي أو الاجتماعي فيه وذلك في حالة كون نشاطه يشمل عدة دول، وكان قانون ضريبة الدخل القديم (١) يشترط في المركز أن يكون هو المركز الرئيسي فاذا كان للشخص المعنوي عدة مراكز دولية فلا بد ان يكون المركز الرئيسي في الأردن للقول باقامته، وباعتقادي أن الصعوبة التي تكمن في تحديد المركز الرئيسي كانت هي السبب وراء تخلي المشرع عن شرط وجود المركز الرئيسي في الأردن والاكتفاء بوجود اي مركز أو فرع(٢).

الشرط الثالث: الإدارة والرقابة.

يجب أن تمارس الإدارة والرقابة في المركز او الفرع الموجود في الأردن، وغالبا ما يقوم بهذه المهمة مجلس الإدارة بصفته الجهة التي تتولى إدارة الشخص المعنوي وتهيمن على اعماله وتتخذ القرارات اللازمة لتحقيق الهدف الذي قام من اجله. وأرى أن هذا يكفي لتوافر هذا الشرط ولا علاقة للجمعية العمومية بذلك كونها لا تقوم بالإدارة بل تقوم بالسياسة العامة.

ثالثا: اهمية التفرقة بين المقيم وغير المقيم.

لقد فرق قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لغايات الاعتراف بالشخصية المعنوية بين الشركات العادية من جهة والشركات المساهمة من جهة اخرى حيث انه لم يعترف بالشخصية

---

(١) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤.
(٢) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

المعنوية للشركات العادية (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة) على اعتبار انها مكونة من مجموعة من الافراد الطبيعيين، لذلك فان اهمية الاقامة لا تعود على شخصية الشركة بل تعود على الشركاء فيها بصفتهم اشخاصا طبيعيين، اما الشركات المساهمة (الشركات المساهمة العامة او الشركات المحدودة المسؤولية وشركات التوصية بالاسهم) فقد اعترف لها بالشخصية المعنوية وطالما أن هذه الشخصية لا تتمتع بالاعفاءات الشخصية والعائلية والتي هي حصر بالشخص الطبيعي لذا فان النتائج المترتبة على اقامة الشخص الطبيعي تظهربشكل اساسي في منحة مزيدا من الاعفاءات بالاضافة الى النتائج المترتبة على اقامة الشخص المعنوي والتي تظهر في موضوع الدخل الخاضع للضريبة والدخل المعفي منها المتعلقين بمبدا الاقامة.

اولا : من حيث الدخل الخاضع للضريبة.

١ - لقد اخضع المشرع لضريبة الدخل الفوائد والعمولات المتحققة خارج الاردن والتي تكون ناشئة عن اموال وودائع من الاردن والمستحقة لكل من الاشخاص التالية :-

أ - الشخص الاردني الطبيعي والمعنوي المقيم وغير المقيم على حد سواء.

ب - الشخص غير الاردني الطبيعي والمعنوي شريطة ان يكون مقيما في الاردن.

ج - الشركة العادية المقيمة سواء كانت اردنية ام غير اردنية.(١)

وهنا نلاحظ اشتراط ان يكون الشخص غير الاردني مقيما حتى يخضع دخله من هذا المصدر للضريبة بعكس الشخص الاردني حيث يخضع دخله للضريبة من هذا المصدر في كل الحالات.

---

(١) انظر: الفقرة(ب) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

وهذا يعني ان المشرع يأخذ باخضاع الفوائد والعمولات المتحققة خارج الأردن والتي تكون ناشئة عن أموال وودائع من الأردن بمعياري الجنسية والاقامة ومع ذلك لا يزال مرتبطا بمعيار مصدر الدخل.

٢ - الحجز لدى المنبع على الأشخاص غير المقيمين، حيث الزمت الفقرة أ من المادة ١٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ "كل شخص حين دفعه دخلا غير معفي من الضريبة لشخص غير مقيم مباشرة او بالواسطة ان يخصم من هذا الدخل (١٠%) وان يعد بيانا يوضح فيه مقدار الدخل والمبلغ المخصوم وأن يزود كلا من دائرة ضريبة الدخل والمستفيد بنسخة من هذا البيان وان يدفع المبلغ المخصوم خلال شهر واحد من تاريخ الخصم".

ثانيا: من حيث الاعفاءات الشخصية والعائلية.

تظهر اهمية النتائج المترتبة على مبدأ اقامة الشخص الطبيعي في الاعفاءات الشخصية والعائلية المنصوص عليها قانونا حيث تنقسم هذه الاعفاءات الى قسمين:-

القسم الاول: الاعفاءات التي تتعلق بالاقامة.(١)

القسم الثاني: الاعفاءات التي لا تتعلق بالاقامة.(٢)

ثالثا: من حيث الدخل المعفي من الضريبة:

وذلك باعتبار "الفوائد والعمولات المتحققة خارج الأردن الناشئة عن ودائع غير المقيمين بالعملات الأجنبية معفاة من

---

(١) انظر ما يلي:
- الفقرة (أ) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
- الفقرة (ج) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
- الفقرة (د) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢.
- الفقرة (هـ) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
- الفقرة (و) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر ما يلي:
- الفقرات (ب، ج، د) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
- الفقرات (أ، ب، ز، ح) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

ضريبة الدخل شريطة ان يكون دخول هذه الأموال للمملكة وإيداعها في الخارج حسب انظمة البنك المركزي الأردني وتعليماته". (١)

وبناء عليه فإن الدخل المتاتي من هذا المصدر معفى من ضريبة الدخل إذا استحق للأشخاص غير المقيمين سواء كانوا من الأردنيين او من غير الأردنيين وسواء كانوا من الأشخاص الطبيعيين او المعنويين، وبمفهوم المخالفة فإن هذا الدخل إذا تاتي للمقيمين فهو خاضع لضريبة الدخل.

المبحث الثاني: المبدأ المعاصر لفرض الضريبة على الدخل من حيث الزمان والاستثناءات الواردة عليه.

من المعروف ان قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة شانها في ذلك شان الكثير من قوانين ضريبة الدخل في الدول الأخرى لا تكتفي بالحصول على الدخل الصافي لإخضاعه للضريبة وانما تشترط ان يتحقق هذا الدخل في فترة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة وهذه المسالة الهامة تتصل بمسالة اخرى هي مسالة سريان قوانين ضريبة الدخل.

المطلب الأول: مبدأ سنوية الضريبة.

لقد نصت الفقرة أ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه "تفرض الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة الذي جناه أي شخص او تاتى عن أي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها".

وهذه الفقرة تضع مبدأ سنوية الضريبة على الدخل كقاعدة عامة بمعنى ان الضريبة تفرض على مجموع الدخول الصافية التي يحققها المكلف في سنة معينة بعد انتهائها ولا تفرض الضريبة على نتيجة كل عملية قام بها على حده وانما تفرض على النتيجة الصافية لمجموع العمليات المختلفة في خلال السنة كاملة. إذ لو لم تكن هذه الضريبة سنوية لأدى الأمر الى فرضها على نتيجة كل صفقة او عملية على حده، ولما كانت بعض الصفقات قد تحقق ربحا بينما قد يسفر البعض الاخر عن خسارة وقد تفوق هذه الخسارة

(١) انظر: الفقرة (ب-١٠) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

الربح الذي تحقق من الصفقات السابقة مما يجعل النتيجة النهائية لنشاط المكلف خلال السنة خسارة ، ولذلك فإن فرضها على نتيجة كل صفقة على حده فيه مجافاة للعدالة إذ يؤدي الى مشاركة الخزانة العامة في أرباح بعض الصفقات دون ان تتحمل بنصيبها في الخسارة التي تلحق بالمكلف من بعض الصفقات الأخرى(١).

ويرجع السبب في اختيار السنة كوحدة زمنية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هو تقدير المشرع بانها المدة المناسبة فلا هي بالقصيرة و لا الطويلة وتتمشى مع مبدأ سنوية الموازنة لأن الضريبة هي إحدى الموارد لتمويل الموازنة العامة ، كذلك فإن العرف جرى على أن تصور كل منشأة تجارية أو صناعية موقفها المالي في موازنة تعد بصفة منتظمة كل اثنى عشر شهرا .(٢)

لذلك اخذ المشرع بمبدأ سنوية الضريبة منذ صدور أول قانون لضريبة الدخل لسنة ١٩٣٣ والذي نصت المادة الأولى منه على أن يعمل به اعتبارا من تاريخ ١٩٣٣/٤/١ .اي الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة المتداخلة متمشيا مع بداية ونهاية السنة المالية للحكومة في ذلك الوقت. ويلاحظ أن قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ وفي المادة ٢ منه قد أتى بما يسمى "بسنة التقدير" وهي السنة التي يتم فيها تقدير دخل المكلف وفرض الضريبة عليه حيث الأصل ان لا يتم تقدير دخل المكلف في السنة التي يتحقق فيها بل يتم في السنة التي تلي سنة تحقق الدخل مباشرة ، وقد أصبح يعرف بموجبه اصطلاح السنة المالية بالإضافة الى اصطلاح السنة التقديرية فمثلا يتحقق الدخل في الفترة الواقعة من ١٩٦٥/٤/١ وحتى ١٩٦٦/٣/٣١ وهي سنة تحقق الدخل وتسمى السنة المالية. ولما كان التقدير و لا يزال لا يتم إلا بعد انتهاء هذه السنة أي اعتبارا من ١٩٦٦/٤/١ وحتى ١٩٦٧/٣/٣١ وتسمى هذه السنة بسنة التقدير ١٩٦٦/ ١٩٦٧ الا انه وبصدور قانون السنة

---

(١) الدكتوران منصور احمد البديوي ومحمد عباس بدوي / في المحاسبة الضريبية طبقا للتشريع المصري/ الدار الجامعية/ الإسكندرية/ ١٩٨٥ /صفحة (١٢٧).

(٢) الدكتور محمد حلمي مراد/ تشريع الضرائب/ صفحة (١٢٧) مشار اليه في مؤلف هشام محمد صفوت العمري / اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل/ الطبعة الأولى/ مطبعة المعارف/ بغداد/ ١٩٧٩ / صفحة (٢٦٧).

المالية للحكومة رقم ٢٧ لسنة ١٩٦٦(١) والذي نصت المادة ٢ منه على أن "تبدأ السنة المالية لسنة ١٩٦٦ في ١٩٦٦/٤/١ وتنتهي في ١٩٦٦/١٢/٣١ باعتبارها سنة انتقالية، كما وقد نصت المادة ٣ منه ان تبدأ السنة المالية ١٩٦٧ وما يليها من السنين في ١/١ من كل سنة وتنتهي في ١٢/٣١ من السنة ذاتها.

وقد ثار الخلاف فيما إذا اصبحت سنة التقدير هي نفس السنة المالية للحكومة حسبما عرفت في قانون السنة المالية أم لا ؟ ولكن سرعان ما انتهى هذا الخلاف عندما عرض الأمر على الديوان الخاص بتفسير القوانين (٢) والذي قرر اعتبار تعريف سنة التقدير الوارد في المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ قد عدل على اساس تعريف السنة المالية الوارد في قانون السنة المالية المشار اليه. وبناء عليه فقد أصبحت سنة ١٩٦٦ سنة مالية انتقالية تتكون من تسعة اشهر تبدأ في ١٩٦٦/٤/١ وتنتهي في ١٩٦٦/١٢/٣١ وقد جرى التقدير على الدخول المتحققة خلال هذه الفترة من السنة وسميت سنة التقدير ١٩٦٧ واعتبارا من ١٩٦٧/١/١ أصبحت السنة التقويمية تبدا في ١٩٦٧/١/١ وتنتهي في ١٩٦٧/١٢/٣١ وتسمى بسنة التقدير ١٩٦٨ وهكذا.

"وعندما صدر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ الغى تعريف سنة التقدير المنصوص عليه في القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ واتخذ السنة المالية ذاتها هي الأساس في تقدير الضريبة" (٣) والملاحظ في هذا الصدد أن ما جرى عليه العمل في دائرة ضريبة الدخل وما يزال التمييز بين سنة تحقق الدخل وسنة تقديره لسنة ١٩٨١ وما قبلها والذي لم يعد له ما يبرره ليس منذ صدور قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ بل منذ صدور قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين الذي اعتبر سنة التقدير هي نفس السنة المالية.

---

(١) المنشور في الصفحة (٩٩٦) من العدد (١٩٢٦) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٦/٦/٥ .

(٢) انظر: القرار الصادر عن الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم (٥) لسنة ١٩٦٧ المنشور في الصفحة (٤١٥) من العدد (١٩٩٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٧/٣/١١ .

(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٥/٥٠٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٨/١٤ المنشور في الصفحة (٢٥٦) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧ .

ومما سبق أرى أن مبدأ سنوية الضريبة يترتب عليه نتيجتان :

النتيجة الأولى: الأصل أن يتم التقدير على دخل المكلف المتاتي له خلال سنة كاملة تقويمية كانت أو متداخلة مع وجود بعض الاستثناءات.

والنتيجة الثانية : الأصل استقلال السنوات المالية بحيث يتم تقدير كل سنة مالية بصورة مستقلة عن تقدير السنوات الأخرى سواء كانت هذه السنوات سابقة أو لاحقة ،وذلك على اعتبار أن كل سنة مالية تستقل بايراداتها ونفقاتها الانتاجية وباستثناء ما نص عليه قانون ضريبة الدخل. وهذا ما أكدت عليه محكمة التمييز ويمكن ايجاد القرارات التالية أمثلة على ذلك وهي:

١ - القرار رقم ٨٤/١٢٦ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "لا يوجد في قانون ضريبة الدخل ما يلزم المقدر أو المحكمة بالتقيد بتقديرات السنين السابقة للتوصل الى مقدار الدخل في سنة لاحقة كما أن القاعدة تقضي بان كل سنة تقديرية تستقل عن السنة الأخرى".

٢ - القرار رقم ٨٧/٤٤٧ (٢)والذي جاء فيه ما يلي: "تطبيقا لمبدأ سنوية الضريبة يحاسب المكلف عن الشقق المباعة من البناء عن كل سنة على حده لأن تأجيل محاسبة المكلف الى حين اتمام بيع الشقق فيه اهدار لهذا المبدأ".

٣ - القرار رقم ٨٨/٥٣٧ (٣) والذي جاء فيه ما يلي:"ان جزءا من هذه الفوائد خاص بسنة ١٩٨٣ ولا علاقة له بسنة ١٩٨٤ فلا يجوز احتسابه دخلا للمكلفة في عام ١٩٨٤ موضوع الإدعاء وذلك عملا بقاعدة سنوية الضريبة".

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٤/١٢٦) المنشور على الصفحة (١٥٦٠) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٤ .

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٧/٤٤٧) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١٠/٤ المنشور في الصفحة (٩٥٦) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩ .
وتجدر الإشارة الى ان هذا القرار كان تطبيقا لنص الفقرة (أ-٨) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٣٤) لسنة ١٩٨٢ والتي كانت تخضع لضريبة الدخل الأرباح والمكاسب المتأتية عن بيع أي عقار.

(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٥٣٧)المنشور في الصفحة (١٠٣٦)وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩ .

المطلب الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ سنوية الضريبة.

اذا استعرضنا احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ نجد أن المشرع قد خرج على قاعدة مبدأ سنوية الضريبة وذلك باخضاعه للضريبة الدخول المتحققة في اقل من سنة او المتحققة قبل مرور سنة او في موعد يختلف عن بداية ونهاية السنة المعتمدة للتقدير.

الفرع الاول: اخضاع الدخل المتحقق في اقل من سنة للضريبة.

ان النتيجة الاولى المترتبة على مبدأ سنوية الضريبة تفيد ان يتم التقدير على دخل المكلف المتاتي له خلال سنة كاملة كقاعدة عامة الا ان قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ قد أجاز أن يتم تقدير الدخول المتحققة للمكلف في اقل من سنة، وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٢٨٠/ ٧٧ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "توجب الفقرة ١/أ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ فرض الضريبة على المكاسب المتاتية من اي عمل او تجارة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة ولا يتوجب ان يتجدد العمل بصفة دورية".

ويمكن اعطاء الحالات التالية كامثلة على هذا الاستثناء.

١) حالة التقدير على دخل المكلف الذي ينوي مغادرة البلاد نهائيا.

فقد نصت الفقرة أ من المادة ٤٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه "يجوز للمقدر اجراء التقدير على اي شخص

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٧٧/٢٨٠) المنشور في الصفحة (١٥٢١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٧٧وتجدر الاشارة الى أن نص الفقرة (١ -أ) المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ مطابق تماما لنص الفقرة (أ/١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

على وشك مغادرة المملكة نهائيا قبل نهاية السنة وفرض الضريبة المستحقة عليه عن الفترة السابقة من السنة ".

وهكذا فان هذه الفقرة قد اجازت للمقدر اجراء التقدير وفرض الضريبة على دخل أي شخص قبل نهاية السنة اذا انهى هذا الاخير أو أوقف نشاطه نهائيا في الأردن وذلك عن المدة التي عمل بها اذا تبين أن هذا الشخص ينوي مغادرة الأردن نهائيا و لا ينوي العودة اليه بالمرة او انه ينوي العودة ولكن بعد مدة طويلة .

٢) حالة بدء النشاط بعد بداية السنة .

اذا بدا المكلف نشاطه التجاري أو الصناعي بعد مرور بضعة اشهر من بداية السنة ولنفرض انها ٤/١ فيجب على المكلف ان يتقدم بكشف التقدير المتعلق بدخله الاجمالي الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن هذه الفترة من السنة بعد ١٢/٣١ بمعنى ان هذا الدخل يخص تسعة شهور من السنة اي اقل من سنة كاملة . وقد استقر اجتهاد القضاء على جواز أن تكون السنة الضريبية اقل او اكثر من سنة كاملة ويمكن اعطاء القرارين التاليين مثلين على ذلك:

١ - قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ١٩٨٥/٢٤٨ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وبناء على الوقائع التي استعرفتها المحكمة لاتجد في اعتماد المقدر للميزانية الموحدة وحساب دخل المستانف على اساسها خروجا عن مبدا سنوية الضريبة حيث يجوز اعتبار سنة التقدير اقل او اكثر من سنة كاملة ".

٢ - قرار محكمة التمييز رقم ٨٥/٥٨٧ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "لقد اجاز الفقه للمؤسسات الحديثة أن تتخذ سنة حسابية اقل او اكثر من اثني عشر شهرا ".

---

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٥/٢٤٨) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٥/٢٨ . من القرارات المجمدة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٥/٥٨٧) المنشور في الصفحة (٥٨٣) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٦ .

الفرع الثاني: اخضاع الدخل المتاتي في نفس سنة تحققه للضريبة .

ان الفقرة أ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ توجب كقاعدة عامة فرض الضريبة على الدخل الذي يتاتى للمكلف في سنة معينة بعد انتهائها واستثناء من هذه القاعدة اجاز اخضاع الدخل المتاتي في نفس السنة التي تحقق فيها للضريبة وقبل انتهائها .

ويمكن اعطاء الحالات التالية كامثلة على هذا الاستثناء .

١ - حالة الدخل من الرواتب والأجور وما في حكمها .

فقد الزمت الفقرة أ من المادة ١٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر او علاوة او مكافاة او مخصصات غير معفاة من الضريبة ان يخصم منها عند دفعها الضريبة المقررة وأن يقدم لدائرة ضريبة الدخل كشفا بالمبالغ التي خصمها وان يقوم بدفع هذه المبالغ شهريا . بمعنى أن راتب الموظف أو المستخدم لشهر كانون الثاني من سنة ما يدفع عنها الضريبة المقررة في شهر شباط من نفس السنة وهذا يعني انه دفع الضريبة في نفس سنة تحقق الدخل وقبل أن تنتهي بدليل ان الفقرة ب من نفس المادة اجازت للمقدر ان يعتبر المبالغ المقتطعة على الوجه السابق ضرائب نهائية .

٢ - حالة الديون الهالكة .

أجازت الفقرة ز من المادة ٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ أن ينزل من الدخل الخاضع للضريبة الديون الهالكة الناجمة عن اي عمل او تجارة او حرفة او صنعة ولو كانت تلك الديون مستحقة الدفع قبل بدء السنة باعتبارها نفقة انتاجية للسنة مدار التقدير على الرغم من انها نفقات انتاجية تعود لسنة أو لسنوات سابقة .وبالمقابل فكل مبلغ يسترد في أي سنة من

المبالغ التي سمح بتنزيلها في السابق باعتبارها ديونا هالكة يعتبر دخلا خاضعا للضريبة خلال تلك السنة على الرغم من انه يعود لسنة أو لسنوات سابقة أيضا.

٣ - حالة تدوير الخسائر.

لقد نصت الفقرة ا من المادة ١٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه "إذا لحقت خسارة باي شخص خلال السنة في أحد مصادر دخله الخاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون فيجرى تقاصها من مجموع دخله في السنة نفسها من المصادر الاخرى".

وفي هذا النص تطبيقا للنتيجة الثانية المترتبة على مبدا سنوية الضريبة والمتمثلة باستقلال السنوات المالية بعضها عن البعض الاخر سواء بايراداتها أو بمصروفاتها، ولكن ما جاء في الفقرة ب من المادة ١٠ المشار اليها يمثل خروجا عن هذه القاعدة حيث نصت على انه "إذا بلغت الخسارة مقدارا لا يمكن تقاصه بكامله يدور رصيدها الى السنة التالية مباشرة فالى التي تليها وهكذا لغاية ست سنوات بعد السنة التي وقعت فيها الخسارة ويجرى تقاص الرصيد المدور الى كل منها من الدخل الخاضع للضريبة فيها".

٤ - حالة تدوير الاستهلاكات.

للتوصل الى الدخل الخاضع للضريبة اجازت الفقرة ي من المادة ٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تنزيل استهلاك وتلف أي بناء يحتوي على ماكنات شغالة ويستعمل بصورة رئيسية من اجل تشغيل تلك الماكنات واستهلاك وتلف الماكنات او الالات او المفروشات..... الخ وذلك من دخل السنة نفسها، ولكن البند ٤ من الفقرة ي من المادة ٩ المشار اليها نص على انه "إذا كان إجمالي الدخل اقل من قيمة الاستهلاكات في أي سنة يدور رصيدها الى السنة او السنوات التالية" وفي هذا خروج آخر على قاعدة استقلال السنوات المالية بعضها عن البعض سواء بإيراداتها او مصروفاتها.

٥ - حالة قبض الدخل الذي يخص عدة سنوات في سنة واحدة.

ان المشرع قد اخضع لضريبة الدخل بدل الخلو وبدل المفتاحية وكذلك المبالغ المقبوضة والناتجة عن التصرف بالعلامة التجارية أو التصميم او براءة الإختراع او حقوق التاليف والطبع.

والملاحظ ان هذه الدخول على الرغم من انها قد قبضت في سنة معينة إلا انها تعود لجهد عدة سنوات مضت، لذلك يرى المشرع توزيع هذا الدخل على عدة سنوات لاحقة لسنة قبضه حيث اخضع بدلات الخلو والمفتاحية للضريبة بتقسيمها على خمس سنوات لاحقة بالتساوي، كما وسمح للشخص الذي دفع هذا البدل باستهلاكه ضمن المصاريف والنفقات الانتاجية خلال مدة خمس سنوات لاحقة بالتساوي ايضا(١) ، كما وانه سمح بتوزيع الدخل الخاضع للضريبة من التصرف بالعلامة التجارية وما ماثلها على ثلاث سنوات(٢) ، ولما كانت هذه السنوات اللاحقة لسنة قبض الدخل لا علاقة لها البتة في نشوء هذا الدخل ومصروفاته ومع ذلك عالجها المشرع ضمن ايرادات ومصروفات السنوات اللاحقة. وهذا خلافا لقاعدة استقلال السنوات الضريبية.

الفرع الثالث: محاسبة المكلف على اساس السنوات المتداخلة.

عرفت المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ السنة بانها " المدة التي تبدا باليوم الاول من شهر كانون الثاني وتنتهي في اليوم الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول من السنة نفسها".

وهذا يعني أن السنة الضريبية كقاعدة عامة هي سنة تقويمية تبدا في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من السنة نفسها.

---

(١) انظر: الفقرة (أ-٧) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: الفقرة (أ-٨) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

الا ان المشرع قد خرج عن هذه القاعدة في حالة اقفال الحسابات في تواريخ مختلفة عن نهاية السنة المالية. حيث نصت المادة ٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه " يسمح للمكلف الذي اعتاد ان يقفل حساباته في موعد مختلف عن نهاية شهر كانون أول ان يفعل ذلك وتستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع لها والمتحقق خلال عام كامل نهايته هذا الموعد".

وهكذا سمحت هذة المادة للمكلف بمسك حسابات يختلف موعد بدايتها ونهايتها عن موعد بداية ونهاية السنة المالية الضريبية أن يتخذ سنة حساباته اساسا للتقدير اذا اراد ذلك كان تبدا على سبيل المثال في ١٩٩٢/٦/١ وتنتهي في ١٩٩٣/٥/٣١ . وذلك بعد موافقة مقدر ضريبة الدخل على هذا الاجراء، فاذا وافق فيصبح بامكان هذا المكلف ان يستمر في اتباع هذه الطريقة في السنوات اللاحقة، وليس له فيما بعد ان يغير هذه التواريخ الا بموافقة مقدر ضريبة الدخل على ذلك.

الفصل الرابع

تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الاشخاص.

لم يلجأ المشرع الى التمييز في فرض الضريبة بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، فالمكلف شخص طبيعي او شخص معنوي لهما حسب التشريع الضريبي الأردني الشخصية الضريبية نفسها وتحكمهما القوانين الضابطة للضريبة نفسها ايضا.

المبحث الأول: الشخص الطبيعي والشركات العادية المقيمة.

المطلب الأول: الشخص الطبيعي.

ان لفظة الشخص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تشمل الشخص الطبيعي والشخص المعنوي باستثناء الشركة العادية المقيمة (١). والشخصية الطبيعية هي الشخصية المقررة للانسان فهي تثبت له لمجرد كونه انسانا، وبناء عليه فإن الطفل والمجنون لهما شخصية طبيعية رغم انعدام الارادة والادراك لديهما. "وتبدا شخصية الانسان بتمام ولادته حيا وتنتهي بموته"(٢) والقانون اذ يقرر للانسان الحقوق ويفرض عليه الواجبات كذلك لأنه كائن اجتماعي يستطيع أن يساهم بعقله في تحقيق الصالح العام للجماعة التي هو عضو من اعضائها(٣).

وبناء عليه فان الضريبة على الدخل تسري على الشخص الطبيعي اذا ماتوافرت فيه شروط الخضوع للضريبة سواء كان الشخص ذكرا أو انثى بالغا أو قاصرا كامل الأهليه او ناقصها (كالسفيه) أو فاقدها (كالصغير دون سن السابعة من عمره او المجنون) وسواء كان الشخص الطبيعي مواطنا او اجنبيا.

---

(١) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٢) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٣٠) من القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦.
(٣) الدكتور ادريس العلوي العبدلاوي / المدخل لدراسة القانون / الطبعة الثانية / الجزء الثاني / نظرية الحق / مطبعة فضالة/المحمدية/ المغرب/ ١٩٧٥ / صفحة (١٨٢).

وفي هذا الصدد يثور الجدل الفقهي حول طبيعة الاهلية القانونية التي يتمتع بها الشخص الطبيعي عند خضوعه للضريبة لذا سوف اطرح خلافات الراي على هذه النقطة جانبا واقول بان القواعد العامة في الاهلية هي التي تسري في مجال الضريبة.

ومن البديهي ان يعهد الى الوصي او القيم بتقديم كشف الضريبة الخاص بناقص الاهلية والمدافعة عنه امام مقدر ضريبة الدخل والمحاكم المختصة(١).

وتجدر الاشارة الى ان الضريبة تفرض على دخل كل فرد من افراد الاسرة على حده حيث أن الأصل اعتبار كل من الزوج والزوجة مكلفا مستقلا عن الاخر ولكن استثناء من هذا الاصل يعتبران مكلفا واحدا بناء على طلبهما، وفي هذه الحالة يجري التقدير باسم الزوج ولكن تحصيل الضريبة يجري من كليهما او من أي منهما وفقا لما يقرره مقدر ضريبة الدخل، ومع ذلك يكون الزوج ملزما بالقيام بجميع الامور والاجراءات والواجبات المتعلقة باجراءات التقدير المطلوبة عن دخله أو دخل زوجته أو دخليهما.(٢) وكذلك يعتبر كل ابن من ابناء الاسرة مكلفا مستقلا عن الاخر من جهة ومستقلا عن والده من جهة اخرى الا اذا كان الدخل قد نشا من معاملة تصرف وهمية اجراها المكلف لصالح ولد من اولاده لم يكمل الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل وعندها يعتبر هذا الدخل عائدا لوالده ويحاسب هذا الاخير عنه ضريبيا(٣).

الفرع الأول: دخل الاسرة بين الدمج والفصل.

لقد اعتنق المشرع لفترة طويلة نسبيا من الزمن وذلك لغايات ضريبة الدخل فكرة وحدة دخل الاسرة حيث كان يعتبر دخل المرأة المتزوجة التي تعيش مع زوجها دخلا للزوج(٤)

---

(١) الدكتور حسين خلاف / الاحكام العامة في قانون الضريبة/المرجع السابق / صفحة (١٢٢).
(٢) انظر: المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها.
(٣) انظر: المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل لم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها.
(٤) انظر: المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٢) لسنة ١٩٥٤ والتي عدلت بالفقرة (٦) من المادة (٥) من قانون ضريبة رقم (١٣) لسنة ١٩٧٥.

والواقع أن غاية المشرع من وراء هذه الفكرة كانت للحيولة دون التهرب الضريبي وحتى لا يعمد رب الاسرة الى العمل على تفتيت مصادر دخله وذلك بتوزيعها على زوجته وافراد اسرته (١) وبالاضافة الى الرغبة الجامحة لديه في الاستفادة من تجنب تصاعد معدل الضريبة كون اضافة دخل الزوجة الى دخل زوجها من شانه زيادة الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي زيادة معدل الضريبة المفروضة عليه .

ولما كانت هذه الفكرة منتقدة و لا تتفق مع احكام الشريعة الاسلامية السمحاء كون اموال الزوجة يجب أن تكون منفصلة كليا عن اموال زوجها ، وليس من حق الزوج العمل على ادارته او استثماره أو التصرف فيه الا باذنها وان الزوج ملزم بالانفاق على زوجته حتى ولو كانت موسرة (٢). فقد تخلى المشرع عن فكرة وحدة دخل الاسرة (٣) بان اعتبر كل من الزوج والزوجة مكلفا مستقلا عن الاخر (٤) إلا أن المشكلة التي تتعلق بالاعفاءات الشخصية والعائلية بقيت قائمة كون الزوج وحده هو الذي يتمتع بالاعفاءات المنصوص عليها قانونا لأن الأصل في التكليف الضريبي يكون للزوج ويجوز منح هذه الاعفاءات كلها أو بعضها للزوجة في احدى حالتين (٥):

١ - بناء على طلب الزوج وعندها يتنازل عن حقه في الاعفاءات والتنزيلات لصالح زوجته .

٢ - اذا كانت الزوجة هي المعيل الوحيد للعائلة كما في حالة وفاة الزوج أو عجزه عن الكسب لأي سبب كان .

---

(١) هشام محمد صفوت العمري / اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل / المرجع السابق / صفحة (٢٥٨).

(٢) محمد بن معجوز المزغراني/ احكام الاسرة في الشريعة الاسلامية وفق مدونة الاحوال الشخصية /الطبعة الاولى / مطبعة النجاح الجديدة / الدار البيضاء /المغرب / ١٩٧٧/ صفحة (١٥٢) وما بعدها.

(٣) بموجب الفقرة (٦) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (١٢) لسنة ١٩٧٥ المنشور في الصفحة (٢٧٣) من العدد (٢٤٥١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١/٢/١٩٧٥ .

(٤) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٥) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

بالاضافة الى الاعفاءات التي نص عليها المشرع استثناء من الأصل، وهذه الاعفاءات هي:

١ - الاعفاء الجزئي من الرواتب والاجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات اذا كانت الزوجة موظفة لدى القطاع العام او مستخدمة لدى القطاع الخاص(١).

٢ - المساهمه التي تدفعها الزوجة الموظفة أو المستخدمة للمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي او في صندوق ادخار او توفير او تامين صحي او تقاعد او أي صندوق آخر مماثل يوافق عليه وزير المالية. بما في ذلك المبلغ المدفوع عن شراء سنوات خدمة بموجب قانون الضمان الاجتماعي(٢).

٣ - الاعفاءات المتعلقة باعالة من تكون مسؤولة شرعا عن اعالتهم (٣).

ومع ذلك اجد أن المشرع لايزال يدور حول فكرة وحدة دخل الاسرة حيث اجاز اعتبار الزوج والزوجة مكلفا واحدا بناء على طلبهما، وفي هذه الحالة يضم دخل الزوجة الى دخل زوجها وتفرض الضريبة على الدخلين معا باسم الزوج ويكون هذا الأخير ملزما بالقيام بجميع الامور والاجراءات والواجبات المتعلقة باجراء التقدير بما في ذلك تقديم الكشوف السنوية والحضور امام المقدر لتقديم البيانات والمعلومات التفصيلية المطلوبة عن دخله أو دخل زوجته او دخليهما .ويتم تحصيل الضريبة من كليهما أو من أي منهما وفقا لما يقرره المقدر.(٤)

---

(١) انظر: الفقرتين (أ ، ب) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرتين (ز ، ح) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: الفقرة (أ) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) انظر: الفقرتين (د ، هـ) من المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

الفرع الثاني: المعاملات الوهمية أو المصطنعة.

يلجأ بعض المكلفين الى اجراء تصرفات قانونية الهدف منها هو التهرب من الضريبة وذلك بتجزئة الدخل وتقسيمه بين عدد من المكلفين مما يؤدي بالنتيجة الى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة. لذلك عمد المشرع الى اعطاء مقدر ضريبة الدخل سلطة واسعة تجيز له ان يرفض اية معاملة تصرف اذا تبين له انها لاتتعدى كونها معاملة وهمية او مصطنعة القصد منها هو التهرب الضريبي مهما كان نوع التصرف ومهما كان العقد الذي تم التصرف بموجبه، ورفض معاملة التصرف يعني عدم الاعتراف بها فقط لغايات فرض ضريبة الدخل، ولا يعني بطلانها بالنسبة للمتعاقدين او بالنسبة للغير اصحاب المصلحة، ولا يوجد للمعاملات الوهمية او المصطنعة شكل معين اذ تختلف هذه المعاملات باختلاف اساليب التهرب الضريبي، ومن اهم هذه الاشكال التي يواجهها مقدر ضريبة الدخل على سبيل المثال ما يلي:

اولا: معاملات التصرف الجارية لمصلحة الاولاد.

وتعني ان يقوم المكلف بفراغ او تسجيل املاكه المنتجة للدخل الخاضع للضريبة باسماء اولاده القصر الذين لم يكمل اي منهم السنة الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل، حيث اعطى القانون مقدر ضريبة الدخل الحق بان يهمل هذه المعاملة ويعتبر الدخل المتصرف به دخلا للشخص الذي اجرى معاملة التصرف (١) كونها معاملة وهمية في كافة الاحوال اذا توافر فيها الشرطان التاليان:

١ - أن يجري المكلف معاملة التصرف لصالح ولد من اولاده، وتشمل معاملة التصرف هذه وقف الموجودات او هبتها او التعاقد او اجراء أي اتفاق او ترتيب بشان انتقالها أو ريعها بمعنى ان تكون هناك معاملة تصرف سواء كانت معاملة بيع أو هبة أو أي عقد آخر(٢) وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ١٩٧٤/٦٧ والذي جاء فيه ما يلي:

---

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٢) انظر: الفقرة (أ) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

"ان الاجتهاد قد استقر على أن معاملات التصرف التي يجريها المكلف لمصالح أولاده هي التي يجوز للمقدر اعتبارها معاملات وهمية لغايات فرض ضريبة الدخل اما اذا لم يكن الملك قد انتقل للأولاد عن ابيهم وانما انتقل اليهم بالشراء من اخرين فانه ليس في القانون ما يجيز اعتبار هذه المعاملة وهمية".(١)

٢ - أن يكون الولد الذي اجريت المعاملة لمصلحة دون الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل وقد استقر اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل (٢) على اعتماد معيار اعمار اولاد المكلف المتصرف لتمييز المعاملات الوهمية أو المصطنعة من غيرها حيث ردت الاستئناف المتعلق بواقعة شراكة كل من القاصرين باعتبار أن معاملة التصرف التي اجراها والدهما من جهتهما معاملة وهمية وصورية ترمي لتفتيت الضريبة والتهرب منها كما تقضي بذلك احكام المادة ١٦/ب من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ . وبالمقابل اعتبرت المعاملة التالية معاملة صحيحة وليست معاملة وهمية ترمي الى تفتيت الدخل، وهذه المعاملة تتمثل في افراغ المكلف لولديه حصتين لكل منهما من العقار الذي حقق الدخل حيث كان كل منهما بالغا راشدا له الحق المطلق بالتصرف بكامل حقوقه في هذا العقار سواء من حيث الدخل المتاتي منه ام خلاف ذلك(٣). وبناء عليه فاذا ما توافر الشرطان السابقان في معاملة تصرف معينة فان المشرع قد افترض انها معاملة تصرف وهمية كقرينة قانونية مقررة لمصلحة ضريبة الدخل وليس امام مقدر الضريبة الا اهمال هذه المعاملة وان

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٤) في القضية رقم (١٩٧٤/٦٧) الصادر بتاريخ ١٩٧٤/٣/٦ من القرارات المجمعة لدى الباحث .

(٢) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٨٥/٣٧٤) الصادر بتاريخ ١٩٨٦/٢/١٢ من القرارات المجمعة لدى الباحث .

(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٨٧/١٢٩٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١١/٢٥ من القرارات المجمعة لدى الباحث .

يقدر الضريبة المستحقة على المكلف المعني كان لم تكن المعاملة(١) دون أن يكون ملزما في اثبات وهمية هذه المعاملات او صوريتها.

وهنا يثور التساؤل عما اذا كان يجوز للمكلف اثبات عكس ما يخالف هذه القرينة القانونية أم لا ؟ لقد اختلفت وجهات نظر الدارسين لهذا الموضوع وانقسمت الى رايين:

الرأي الأول (٢): يقول بجواز اثبات عكس هذه القرينة كونها قرينة قانونية غير قاطعة من جهة و لا يوجد نص يمنع من اثبات عكسها.من جهة اخرى .

الرأي الثاني(٣): يقول بان المشرع وضع في المادة التي تحكم معاملة التصرف شروطا قانونية محددة وصريحة رتب عليها احكاما ونتائج معينة وبالتالي فإن البينة يجب أن توجه الى الشروط الواردة فيها وليس الى النتائج التي افترض القانون انها تترتب عليها.

وارى اننا في هذه الحالة امام قرينة قانونية غير قاطعة بحيث يجوز للمكلف ان يثبت عكسها، و لا يقصد بجواز اثبات عكس القرينة القانونية أن يناقش المكلف الاستنباط او الاستنتاج الذي قام به المشرع ليبين عدم سلامته فلا يحق له ذلك لأن فيه اعتراضا على القاعدة القانونية ذاتها كما ذهب الرأي الاول وانما المقصود ان للخصم ان يقيم الدليل على أن الاحتمال الذى تقول به القرينة لايطابق الواقع في الحالة المعروضة ففي هذه القرينة يستطيع المكلف اثبات ان معاملة التصرف لم تكن لمصالح ولد من اولاده او ان ولده المتصرف اليه قد بلغ الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل(٤).

---

(١) انظر: الفقرة (هـ) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: سلمان الطراونه / من مقالة له بعنوان المعاملات الوهمية او المصطنعة من وجهة نظر ضريبة الدخل/ منشور في مجلة المال والاقتصاد / المرجع السابق/ السنة الاولى / ١٩٦٨ / العدد (٤) /صفحة (١٥) .
(٣) عيسى قماش / من مقالة له بعنوان الاحكام المستحدثة في قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ / منشورة في مجلة المال والاقتصاد / المرجع السابق / السنة الرابعة / ١٩٧١ / العدد (١٨) / صفحة (٤).
(٤) لمزيدا من الايضاح حول هذا الموضوع انظر على سبيل المثال: الدكتور ادريس العلوي العبدلاوي /وسائل الاثبات في التشريع المدني المغربي / مطبعة فضالة /المحمدية /المغرب / ١٩٧٧ / صفحة (١٢٠) وما بعدها.

وبعد هذا يثور تساؤل آخر عما اذا كانت معاملة التصرف في هذه الحالة ، وبعد ان تقرر انها وهمية ومصطنعة في وقت من الاوقات، هل تبقى كذلك حتى بعد ان يتجاوز الشخص الذي اجريت المعاملة لمصلحته الثامنة عشرة من عمره ؟ بمعنى آخر هل تظل الصفة الوهمية او المصطنعة ملازمة للمعاملة اذا مازال الشرط الثاني المشار اليه اعلاه ؟

وفي الاجابة على ذلك أؤيد جواب جانب من الفقه (١) على هذا التساؤل والذي يري أن الصفة الوهمية او المصطنعة تبقى ملازمة للمعادلة ولا تعود لتصبح واقعية في نظر القانون وبحكمه عملا بقاعدة : اذا زال المانع عاد الممنوع. وذلك لأن المقصود هو الشخص الذي اجرى المعاملة وليس الشخص الاخر الذي اجريت المعاملة لمصلحته .

ثانيا : تاليف شركات التضامن الوهمية .

يستطيع مقدر ضريبة الدخل اذا وجد ان احد المكلفين قد ادخل زوجة أو اولاده كلهم او بعضهم او احد اقاربه شريكا وهميا في مصلحته التي يتاتى له منها دخل خاضع للضريبة ويرى انه يهدف من وراء ذلك التهرب من ضريبة الدخل. ان يرفض شركة التضامن هذه لغايات فرض ضريبة الدخل ويعتبر دخلها بالكامل لواحد من الشركاء او اكثر حسب مقتضى الحال وذلك باعتبار أن هذه الشراكة معاملة تصرف وهمية او مصطنعة وان يقدر الضريبة على المكلف المعني كان لم تكن الشراكة استنادا لصلاحياته الواردة في المادة ١٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وهذه الصلاحيات تخوله تقدير كون الشراكة ماهي الا معاملة تصرف وهمية او مصطنعة وذلك من خلال تقدير الظروف المحيطة بها ، وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٧٧/٣٣٤ (٢) والذي

(١) عيسى طهماز / الاحكام المستحدثة في قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ / المرجع السابق / فقرة (٤) وما بعدها.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٣١) في القضية رقم (٧٧/٣٣٤) الصادر بتاريخ ١٩٧٨/١/٣١ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

جاء فيه ما يلي : "لما كان الاقتناع بان الشركة وهمية او غير وهمية هو تقدير للظروف المحيطة بالشركة ففي هذه الحالة يكفي ان يقرر المقدر بحسب قناعته الشخصية ما اذا كانت المعاملة وهمية ام لا ؟ ولا يحتاج في ذلك لاقامة الدليل على ما توصل اليه كما هو الشان في حالة الادعاء بوجود مصدر دخل جديد". وارى أن ما جاء في هذا القرار هو عين الصواب لأن مقدر ضريبة الدخل في هذه الحالة امام قرينة قانونية غير قطعية تعفيه من اثباتها، وبالمقابل يجوز للمكلف نقض هذه القرينة بالدليل العكسي طالما انه لايوجد نص يقضي بغير ذلك (١) وبكافة طرق الاثبات المتاحة امامه وذلك عندما يطعن بقرار التقدير القاضي برفض قبول الشراكة لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل، شريطة ان لايكون هذا الطعن بصورة استئناف مستقل وانما يكون مع الاستئناف الذي يقدم ضد قرار التقدير القابل للاستئناف(٢) وتستقل المحكمة بدورها في القناعة المتعلقة بكون الشراكة فعلية ام وهمية وذلك من خلال البينات المعروضة امامها. ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ١٩٨٣/٤١ (٣) والذي جاء فيه ما يلي:"ان الشراكة التي يدعيها المكلف غير قائمة وواقعية وانما هي عبارة عن معاملة تصرف وهمية ترمي الى تفتيت الضريبة وتوزيعها... على الرغم من وجود شهادة تسجيل الشركات لأنها لاتعني بالضرورة وجود شركة فعلية قائمة".

وقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على ان القناعة بوجود معاملة التصرف الوهمية من عدمها تعود الى محكمة الموضوع دون رقابة عليها من محكمة التمييز ويمكن اعطاء مثال على ذلك في القرار رقم ١٩٨٧/٦٨٠ (٤) والذي جاء فيه ما يلي:

---

(١) انظر: المادة (٤٠) من قانون البينات رقم (٣٠) لسنة ١٩٥٢ المنشور في الصفحة (٢٠٠) من العدد (١١٠٨) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٢/٥/١٧ .

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨١/٦١٣) الصادر بتاريخ ١٩٨٢/٦/٢ المنشور في الصفحة (١٢٦٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٢ .

(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٣/٤١) الصادر بتاريخ ١٩٨٣/٩/١ . من القرارات المجمعة لدى الباحث .

(٤) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٥٨) في القضية رقم (١٩٨٧/٦٨٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١٠/٢٨ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

"ان المادة ١٦/هـ من قانون ضريبة الدخل تجيز اهمال معاملة تصرف وهمية او مصطنعة وتقدر الضريبة على المكلف المعني كان لم تكن المعاملة، وبما أن محكمة الاستئناف قد اقتنعت بان معاملة تسجيل الشركة باسم المكلف وزوجته هي مصطنعة وغايتها التهرب من الضريبة ولم تقتنع ببينة المكلف ولما كانت القناعة بالدليل تعود لمحكمة الموضوع دون رقابة عليها في ذلك من محكمة التمييز على اعتبار ان الأخيرة هي محكمة قانون لا محكمة وقائع".

وتجدر الاشارة الى أن عدم قبول معاملة التصرف من قبل مقدر ضريبة الدخل او المحكمة لايعني ان التصرف باطل او غير موجود بالنسبة للاطراف او بالنسبة للغير اصحاب المصلحة في هذا التصرف بل يقتصر اثر عدم قبول معاملة التصرف فقط لغايات التحقق من الدخل الخاضع وفرض الضريبة عليه. وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٨٤/٣٢ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"ان قانون ضريبة الدخل معني بالشخص المكلف بالدخل ولو أن التصرف قد جرى من الناحية الشكلية صحيحا كتسجيل الارض او الشركة لدى المرجع المختص، وكل ما يترتب على ممارسة المقدر هو تعيينه المكلف بضريبة الدخل، ولا يؤدي هذا الاجراء الى ابطال التصرفات بين ذوي العلاقة".

المطلب الثاني: الشركات العادية المقيمة.

نتيجة لعدم اعتراف المشرع بالشخصية المعنوية للشركة العادية المقيمة وما نتج عن ذلك من عدم تمتعها بذمة مالية مستقلة عن ذمم الشركاء فيها فانها لاتعتبر مكلفة بدفع ضريبة الدخل بصورة مستقلة بل يعتبر الشركاء فيها هم المكلفون ضريبيا، وما قرار التقدير المتعلق بدخل الشركة العادية المقيمة الا عبارة عن

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٤/٣٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٤/٤/٤ المنشور في الصفحة (٦٨١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٤.

قرار تمهيدي يتم بموجبه تقدير دخل الشركة الاجمالي ومن ثم يتم تنزيل المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت في سبيل انتاج هذا الدخل الاجمالي(١). وذلك للتوصل الى الدخل الصافي للشركة حيث يوزع هذا الأخير بين الشركاء فيها كل حسب حصته في رأس المال وتفرض الضريبة على حصة كل شريك بصورة مستقلة وذلك بعد اضافتها الى مجموع دخله الصافي من المصادر الأخرى ان وجدت (٢) وإلا فتكون هذه الحصة هي المطرح الوحيد للضريبة على دخل الشريك والتي تفرض عليه بصفة شخصية.

وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز بالعديد من قراراتها المتعلقة بهذا الصدد،ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ١٩٨٩/٤٦٢ (٣) والذي جاء فيه ما يلي:"إن كل شريك في الشركة العادية يعتبر مكلفا مستقلا عن شركته وتفرض عليه الضريبة بصفته الشخصية وذلك عن مجموع دخله من المصادر المختلفة بما في ذلك الدخل المتأتي له من الشركة. وعليه فإن الادعاء بان الشركة العائدة للمكلفين قد انفسخت بسبب موت احد الشركاء وان فرض ضريبة الدخل عن هذه الشركة في غير محلة ادعاء لايستند الى اساس قانوني سليم مادام ان الضريبة فرضت على كل واحد من المكلفين بصفته الشخصية ولم تفرض على الشركة".

وتجدر الاشارة الى ان القرار التمهيدي القاضي بتقدير دخل الشركة العادية المقيمة المشار اليه غير قابل للطعن فيه وذلك بصفة مستقلة بل لابد وان يتم تقدير دخل كل شريك على حدة ويتم بموجبه تحديد الضريبة المستحقة عليه وبعد ذلك ينشأ له حق الطعن بالقرار اداريا او قضائيا حسب مقتضى الحال ولكن بصورة

---

(١) انظر: المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: الفقرة (د) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
- انظر ايضا الفقرة (ب) من المادة (١) من تعليمات الزام فئات معينة من المكلفين بتقديم كشوف الدخل السنوية تحت طائلة الغرامة رقم (١) لسنة ١٩٨٩المنشورة في الصفحة (٥٧٢) من العدد (٣٦١٧) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٩/٣/١٦. والتي نصت على الزام الشركاء في الشركة العادية المقيمة بتقديم كشف الدخل السنوي المتعلق بشركتهم لغايات معرفة حصة كل منهم من ارباحها او خسائرها.

(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٣) في القضية رقم (١٩٨٩/٤٦٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٩/١٢/٣. من القرارات المجمعة لدى الباحث.

مستقلة عن بقية الشركاء(١) وقد تأيد هذا الاتجاه في قرار محكمة التمييز رقم ١٦٠/٦٠ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "ان القرار الذي يقبل الاستئناف او التمييز هو القرار القاضي بتقدير الضريبة وليس القرار الاعدادي الصادر بتعيين مقدار الدخل الصافي الخاضع للضريبة لأن تعيين الدخل الصافي انما هو اجراء تمهيدي لتقدير الضريبة".

الفرع الأول: الشركات العادية الوهمية او المصطنعة.

ان دخل الشركة العادية (شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة) يوزع بين الشركاء فيها كل حسب حصته في رأس المال ومن ثم يتم اخضاع حصة كل شريك للضريبة بصورة مستقلة ولا يخفى على أحد ما يترتب على هذا الأسلوب في التقدير من فائدة لكل شريك وتتجلى هذه الفائدة في نقصان مقدار الضريبة المستحقة عليه للأسباب التالية:

١ - تجزئة دخل الشركة الى حصص بحسب عدد الشركاء فيها.
٢ - منح كل شريك فيها الاعفاءات والتنزيلات المستحقة له قانونا.
٣ - تجنب الدخل الخاضع للضريبة لكل شريك من ارتفاع معدل الضريبة المفروضة عليه مادام انه تصاعدي وقد يصل الى ما نسبته ٤٥% من الدخل الخاضع للضريبة. (٣)

وسوف يتبين العكس تماما والمتمثل في زيادة مقدار الضريبة فيما لو كانت هذه الشركة مؤسسة فردية تخص شريكا واحدا منهم فقط ولهذا فقد يذهب احدهم الى الادعاء بان مؤسسته الفردية ما

---

(١) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على انه "يجوز لأي شخص قدرت عليه الضريبة ... ان يعترض على هذا التقدير، والمقصود بالشخص هو الشخص الطبيعي او المعنوي باستثناء الشركة العادية المقيمة. وبناء عليه فإن الاعتراض على التقدير يجب ان يكون من الشريك بصفته شخصا طبيعيا.
- انظر: ايضا المادة (٥) من نظام اصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦ المنشور في الصفحة (٢٢٧) من العدد (٣٣٧٣) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٦/٢/١ والتي نصت على انه "اذا كان المستأنفون شركاء في شركة عادية مقيمة فعلى كل منهم ان يقدم لائحة استئناف مستقلة ....".
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٦٠/٦٠) المنشور في الصفحة (٢٨١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٦٠.
(٣) انظر: الفقرة (أ) من المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

هي الا شركة عادية مقيمة بعد ان يقوم بتسجيل شركاء صوريين فيها من افراد عائلته كزوجته وأولاده دون سن الثامنة عشرة تهربا من الضريبة لذلك فقد اعطى المشرع مقدر ضريبة الدخل الحق بان يهمل اية معاملة تصرف وهمية او مصطنعة وان يقدر الضريبة المستحقة على المكلف المعني كان لم تكن المعاملة.(١)

وتعتبر القرائن التالية دليلا على أن الشركة وهمية الا اذا ثبت العكس:

١ - أن يكون الشريك زوج المكلف او احد اولاده دون سن الثامنة عشرة من عمره.

٢ - عدم مساهمة الشريك في راس المال حقيقة سواء كان نقدا او عملا.

٣ -عدم اشتراك الشريك في ادارة الشركة بصورة فعلية... الخ.

ويستطيع الشركاء في شركة عادية اثبات ان شركتهم حقيقية وليست وهمية او مصطنعة بكافة طرق الاثبات المتاحة كالوثائق والمستندات وشهادة الشهود. وهذا ما اخذت به محكمة استئناف ضريبة الدخل في قرارها رقم ٧٥/٤٥٤ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "لقد قنعت المحكمة من شهادة تسجيل الشراكة ورخص المهن وشهادة غرفة التجارة والبينات الشخصية وجود شريك للمكلف في المحل".

ولكن هذا لايعني باي شكل من الاشكال ان مجرد تسجيل الشراكة والحصول على رخصة المهن وما الى ذلك من الوثائق الرسمية ان الشركة تعتبر حقيقية وليست وهمية، وهذا ما ذهبت اليه محكمة استئناف ضريبة الدخل في قرارها رقم ١٩٨٣/٤١ (٣) والذي جاء فيه ما يلي:"ان قرار التقدير والقاضي باعتبار ان

---

(١) انظر: الفقرة (هـ) من المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٧٥/٤٥٤) الصادر بتاريخ ١٩٧٥/٦/١٠. من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٣/٤١)الصادر بتاريخ ١٩٨٣/٩/١١. من القرارات المجمعة لدى الباحث.

الشراكة التي يدعيها المكلف غير قائمة وواقعة فعلا وانما هي عبارة عن معاملة تصرف وهمية ترمي الى تفتيت الضريبة وتوزيعها واقع في محله " علما بان المكلف كان قد اشترى قطعة ارض ومعملين لنشر الحجر ودفع الثمن كاملا من ماله الخاص وقام بتسجيل هذه القطعة باسم اولاده وحصل على شهادة تسجيل شراكة من الجهات الرسمية ..وقد اعتبرت المحكمة ان هذه الوثائق لا تعني بالضرورة وجود شركة فعلية قائمة .

الا ان محكمة التمييز ترى بقرارها رقم ١٩٨٠/٢٠٨ (١) وفي قضية مشابهة ان المكلف قد ابرز شهادة تسجيل شركة عادية وهي صادرة عن موظف مختص لتنظيمها ولذا فهي حجة على الكافة بما دون فيها من افعال مادية قام بها الموظف العام في حدود اختصاصه عملا بالمادة ٧ من قانون البينات، ولذا فقول محكمة الاستئناف ان بينة المكلف لم تثبت قيام الشراكة قول مخالف للقانون والواقع معا. اما اذا كان الغرض من تعليل محكمة الاستئناف بهذا الشكل الوارد في حكمها ممارسة الصلاحيات المنصوص عليها في المادة ٢١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ فان هذه المادة تعتبر التصرف موجودا ولكنه يرمي الى تنزيل الضريبة المستحقة لكون المعاملة مصطنعة أو وهمية أو انها لم تنفذ، وفي هذه الحالة يقتضي أن تطبق محكمة الاستئناف احكام هذه المادة لا أن تستند الى انها لم تقتنع بوثيقة رسمية .

وأرى أن ماجاء في قرار محكمة التمييز هذا هو عين الحقيقة للمقصود من المادة ١٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ كون المقدر باعتباره الشركة وهمية أو مصطنعة لاينازع في تكوين الشركة فيما اذا كانت موجودة قانونا ام لا ؟ بل ينازع في الهدف والغاية من تكوين الشركة بانه التهرب من الضريبة .

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٥) في القضية رقم (١٩٨٠/٢٠٨) الصادر بتاريخ ١٩٨٠/٧/٢٢ ، من القرارات المجمعة لدى الباحث .
وتجدر الاشارة الى ان المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ مشابهة للمادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

الفرع الثاني: رواتب الشركاء.

لقد اجاز المشرع في قانون الشركات ان يعمل الشريك في ادارة شركة التضامن مقابل مكافاة او اجر عن عمله في ادارة الشركة شريطة ان يوافق على ذلك بقية الشركاء فيها(١) ومن الطبيعي أن يعمل الشريك في ادارة شركته كونه اقدر من غيره على القيام بهذه المهمة من جهة ومن جهة اخرى لايوجد في قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ما يمنع من ذلك، وبالمقابل يعفى من الضريبة بما نسبته ٢٥% من هذه المبالغ التي يتقاضاها. (٢) وقد اختلفت الاراء فيما اذا كان يجوز اعتبار كل الشركاء في شركات التضامن عاملين فيها ويتقاضون اجورا ومكافات، وانقسمت الى رايين:-

الراي الأول: وتمثله الادارة الضريبية حيث ترى "أن العقد الجاري بين الشركاء في شركات التضامن هو عقد مشاركة لا عقد استخدام فكل من الشركاء يعتبر رب عمل لا مستخدما" (٣) كما وترى "أن المبالغ التي يتقاضاها كل من الشركاء الذين تتكون منهم شركات التضامن هي جزء من الارباح المتحققة لكل منهم من المهنة وليس اجرا"(٤).

وقد ايدت محكمة استئناف ضريبة الدخل الادارة الضريبية في الشق الثاني من رايها السابق وذلك باعتبار المبالغ التي يتقاضاها كل من الشركاء في شركات التضامن ليست اجرا بالمعنى المقصود منه وذلك بقرارها رقم ٨٦/١٣٣٤ (٥) والذي جاء فيه مايلي: "ان المبالغ التي دفعتها الشركة للشريكين فيها كاجور كما تدعي لايمكن اعتبارها اجورا بالمعنى المقصود بالمادة ٩ بند ج من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وبالتالي لايجوز تنزيلها من الدخل القائم كنفقة انتاجية ".

---

(١) انظر: الفقرة (أ) من المادة (١٧) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.
(٢) انظر: الفقرة (ب) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٣) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د/١٥/٢٤٥٤ الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٤/١٢.
(٤) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د/١٥/٤٦ الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١/٣.
(٥) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٨٦/١٣٣٤) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/٥/٦، من القرارات المجمعة لدى الباحث.

الرأي الثاني: وتمثلة محكمة التمييز والتي اجازت ان يكون الشركاء في شركة محدودة المسؤولية عاملين فيها ويتقاضون رواتب واجور منها. ويمكن اعطاء القرارين التاليين مثالين على ذلك:

١ - القرار رقم ٨٨/٢٥٢ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"اما القول بان الاجتهاد مستقر على ان المحاكم لاتنزل رواتب الشركاء في الشركة من دخلها، بمقولة انه لايجوز لهم استيفاء رواتب فهو مردود لأن شخصية الشركة هي خلاف شخصية الشركاء .. وبما ان الشريكين هما اللذين يديران الشركة .. وتقاضيا الرواتب باتفاقهما فإنه يقتضي حساب رواتبهما من النفقات اذا تم اقتطاع الضريبة مما تقاضوه عملا بالمادة ١١/ط من قانون ضريبة الدخل".

٢ - القرار رقم ٨٧/٦١٥ (٢) والذي جاء فيه مايلي:

"إن الحكم المميز اذ قضى برد راتبي المهندسين الشريكين في الشركة للأرباح وعدم تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة على اساس من انه لايجوز للشريك ان يعمل في الشركة مقابل اجر في غير محله".

وأرى من الناحية القانونية انه لايوجد ما يمنع أن يكون جميع الشركاء في الشركة عاملين لديها مقابل اجر أو مكافاة.

وعليه فإن اجتهاد محكمة التمييز حول هذا الموضوع في القرارين السابقين واقع في محله، وبالمقابل لا اعتقد أن رأي الادارة الضريبية والقاضي باعتبار جميع الشركاء العاملين لدى شركتهم أرباب عمل لا مستخدمين، وذلك لأن شخصية الشركة تختلف عن شخصية الشركاء فيها هذا من ناحية، ومن ناحية اخرى من المعروف أن الحصص التي يقدمها الشركاء لتكوين الشركة قد تكون نقدية او عينية او عملا.

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٢٥٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٢/٢٨ والمنشور في الصفحة (١٢٠٨) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٨.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٧/٦١٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/٨/١ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

كما وأرى أن المكافآت والأجور التي يتقاضاها الشركاء العاملين لدى شركتهم ليست أجورا بالمعنى المقصود وانما هي جزء من الأرباح المتحققة لكل منهم من التجارة أو المهنة كما ذهبت اليه الادارة الضريبية وايدتها في ذلك محكمة استئناف ضريبة الدخل والتي بدورها لم تسمح بتنزيل هذه المكافآت والأجور كنفقة انتاجية من الدخل القائم للشركة، لذلك أرى أن المشكلة تكمن في التكييف القانوني لهذه المكافآت والأجور وذلك لمعرفة فيما اذ كانت من تكاليف الدخل او من استعمالاته، وقد سبق وأن اشرت الى ان تكاليف الدخل هي عبارة عن المصاريف والنفقات التي انفقت او استحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج الدخل الاجمالي وان استعمالات الدخل عبارة عن استعمال المكلف لدخله سواء باستهلاكه او بادخاره او باستثماره،وعليه فان هذه المكافآت والأجور ما هي الا استعمالات للدخل، وبمعنى آخر ما هي الا توزيع للربح، وبالتالي لايجوز قبولها كنفقة منتجة للدخل.

ولما كانت الشركات العادية (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة) والشركات المساهمة الخصوصية (الشركات ذات المسؤلية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم) تلجا في الكثير من الاحيان الى توزيع جزء كبير من ارباحها وبشكل مبالغ فيه تحت اسم رواتب واجور ومكافآت للشركاء فيها بصفتهم عاملين لديها والقصد من ذلك هو توزيع الدخل من جهة ومن جهة اخرى استفادة كل شريك من الاعفاءات الجزئية من الرواتب والاجور المنصوص عليهما قانونا (١).

لذلك تدخل المشرع ليضع حدا لهذا التصرف الذي يهدف الى التهرب الضريبي وذلك عندما اضاف الفقرة ي الى المادة ١١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ (٢) والتي نصت على انه لايجوز اجراء تنزيلات عما يلي:

---

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤)لسنة ١٩٩٢ .

ي) "اي راتب او اجر او اي مبلغ آخر مهما كانت تسميته يتقاضاه الشريك مقابل عمله في الشركة العادية او ادارته لها او يتقاضاه المدير الشريك او المساهم في الشركة المساهمة الخصوصية مقابل عمله فيها او ادارته لها يزيد على ٣٦٠٠ دينار سنويا لكل شريك مدير او مساهم عامل على ان لا يؤثر ذلك على فرض الضريبة على المبلغ الحقيقي للراتب او الاجر والمبلغ الاخر الذي تقاضاه ذلك الشخص من الشركة مقابل عمله فيها او ادارته لها واستيفاء تلك الضريبة منه وفقا لاحكام هذا القانون وعلى أن يخصم من الضريبة المستحقة على الشركة المساهمة الخصوصية ما يعادل الضريبة التي تستحق على ذلك الشخص عن الفرق الذي زاد على ٣٦٠٠ دينار من ذلك الراتب او الاجر او المبلغ الاخر بمعزل عن دخوله الاخرى ويعامل الشركاء في الشركة العادية على هذا الاساس كل حسب حصته فيها".

المبحث الثاني: الشخص المعنوي.

يعرف الشخص المعنوي "بانه مجموعة من الأشخاص او الأموال يرمي الى تحقيق غرض معين ويمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض".(١)

ومن هذا التعريف يتبين ان الشخص المعنوي يتالف من اجل القيام لتحقيق هدف معين، فقد يكون هذا الهدف عاما حيث تتولى تحقيقه الدولة أو البلديات أو المؤسسات العامة، وقد يكون خاصا بحقق مصالح مادية لجماعة معينة وتتولى تحقيقه الشركات التجارية والمدنية أو مصالح غير مادية (خيرية او انسانية او علمية او ثقافية او رياضية ...الخ) وتتولى تحقيقه الجمعيات الخيرية.

ولغايات ضريبة الدخل تعتبر الشركات من اهم الاشخاص المعنوية كونها تحقق مصالح مادية. لذلك سوف ابحث في الشركات بشئ من التفصيل.

---

(١) الدكتور حسن فرج /المدخل للعلوم القانونية / المرجع السابق / مادة (٢٤٤).

ان المادة ٥٨٢ من القانون المدني رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٦ تعرف الشركة بما يلي : "الشركة عقد يلتزم بمقتضاه شخصان او اكثر بان يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقديم حصته من مال او من عمل لاستثمار ذلك المشروع واقتسام ما قد ينشا عنه من ربح او خساره ".

وتنقسم الشركات الى قسمين رئيسين هما :-

الشركات المدنية - وينظمها القانون المدني وتخضع لأحكامه.

الشركات التجارية - وينظمها قانون الشركات وتخضع لأحكامه.

فالشركة المدنية هي التي تتعاطى عملا لايدخل في الأعمال التجارية كالأعمال المتعلقة باستثمار المحاجر والمناجم والاعمال الفنية والعلمية والرياضية اذا كان الهدف منها هو تحقيق الربح.

والشركة التجارية هي التي تتعاطى عملا من الأعمال التجارية البرية والبحرية التي نصت عليها المادتين ٧،٦ من قانون التجارة على سبيل المثال لا الحصر(١) والتمييز بين الشركة المدنية والشركة التجارية لغايات فرض ضريبة الدخل ليس بذات اهمية ولا يهمنا لهذه الغايات إلا الشكل الذي تتخذه الشركة المدنية والتي لم يحدد لها القانون شكلا معينا ولكنها غالبا ما تتخذ شكلا من اشكال الشركات التجارية والتي يعترف بها قانون الشركات وهي شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة التوصية بالاسهم، الشركة المساهمة العامة(٢) ويمكن تصنيف هذه الانواع الستة من الشركات التجارية الى قسمين: شركات اشخاص وشركات اموال وان كانت الغالبية من الشركات العاملة هي شركات وطنية الا أن هناك نوعا خاصا من الشركات هي الشركات الأجنبية العاملة وغير العاملة.

(١) انظر: المادتين (٦،٧) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ المنشور في الصفحة (٤٧٢) من العدد (١٩١٠) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٦/٣/٣٠ .

(٢) انظر: المادة (٦) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .

القسم الأول: شركات الأشخاص.

وأهم ماتتميز به شركات الأشخاص بأنها تقوم على الاعتبارات الشخصية للشركاء والثقة المتبادلة بينهم بمعنى أن شركات الأشخاص تتألف أساسا بين أشخاص يعرف بعضهم بعضا ويتعاملون بمراعاة أشخاص الشركاء وصفاتهم الخاصة وتسمى هذه الشركات أيضا بشركات الحصص نظرا لأن طريقة اشتراك الأعضاء فيها تكون بتقديم حصة في رأس المال يقابلها حصة في الربح(١) وشركات الأشخاص هي شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة.

القسم الثاني: شركات الأموال.

وأهم ما تتميز به شركات الأموال بأنها تقوم على الاعتبارات المالية وطبيعة العمل التي تقوم به وليس للاعتبارات الشخصية أية أهمية تذكر، وتسمى هذه الشركات أيضا بشركات الأسهم ويسمى الشركاء فيها بالمساهمين وهؤلاء المساهمون لايسألون عن ديون الشركة الا في حدود قيمة أسهمهم(٢) وشركات الأموال هي شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة العامة.

القسم الثالث: الشركات الأجنبية.

تعتبر كل شركة بعد تأسيسها وتسجيلها في الأردن بمقتضى أحكام قانون الشركات الساري المفعول شخصا معنويا أردني الجنسية، ويكون مركزها الرئيسي في الأردن(٣)وتعتبر الشركة أجنبية اذا كان مكان تأسيسها وتسجيلها ومركزها الرئيسي يقع خارج الأردن، وقد أجاز قانون الشركات تسجيلها كشركة أجنبية وهي على نوعين:

---

(١) الدكتور مصطفى كمال طه / القانون التجاري اللبناني/ الطبعة الثانية/ دار النهضة العربية للطباعة والنشر/ بيروت/ ١٩٧٥ / صفحة (٢٨٩) وما بعدها.
(٢) الدكتور مصطفى كمال طه / القانون التجاري اللبناني / المرجع السابق / صفحة (٢٩١).
(٣) انظر: المادة (٤) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.

١ - شركات أجنبية عاملة وهي الشركات التي يحق لها أن تتعاطى اعمالها في الأردن.

٢ - شركات اجنبية غير عاملة وهي الشركات التي تتخذ في الأردن مقرا او مكتب تمثيل لأعمالها التي تقوم بها خارج الأردن وذلك بقصد استخدام مقرها او مكتبها لتوجيه اعمالها تلك وتنسيقها مع مركزها الرئيسي. ويحظر على هذا النوع من الشركات "أن تزاول أي عمل او نشاط تجاري داخل الأردن بما في ذلك اعمال الوكلاء والوسطاء التجاريين".(١)

وبعد هذه المقدمة سوف اتناول بالدراسة ما يلي :-

المطلب الأول: الشركات المساهمة.

لقد اعترف قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ للشركات المساهمة بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة عن الذمم المالية للأشخاص المساهمين فيها، ويترتب على ذلك أن يتم تقدير دخل الشركة المساهمة الاجمالي أولا ومن ثم تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت في سبيل انتاج الدخل الاجمالي(٢) وذلك للتوصل الى الدخل الصافي للشركة وحيث لايتمتع الأشخاص المعنوية بالاعفاءات الشخصية والعائلية المقررة قانونا للاشخاص الطبيعيين (٣) فان الدخل الصافي للشركة هو الدخل الخاضع للضريبة والتي تفرض عليه الضريبة وبمعدل ثابت غير متصاعد. وهنا يتبين أن الضريبة لاتفرض على حصة كل مساهم في الشركة المساهمة على حدة كما هو الحال في الشركة العادية بل تفرض على الدخل الصافي للشركة ككل لا يتجزا وذلك كون هذا الدخل يعود الى شخص معنوي له ذمة مالية مستقلة، وعلى هذا الأساس "تخضع لضريبة الدخل ارباح الشركات المساهمة سواء وزعت

---

(١) انظر: المادة (٢٨٠) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.
(٢) انظر: المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٣) انظر: المادتين (١٣، ١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

هذه الأرباح على المساهمين أم لم توزع وسواء تم ترحيلها الى الاحتياطيات الاجبارية والاختيارية أم وزع جزء منها أم رحلت الى رأس المال تسديدا للأقساط المتبقية بذمة المساهمين"(١).

واذا وزعت هذه الأرباح على المساهمين كل حسب حصته في رأس المال فان هذه الأرباح تكون معفاة من ضريبة الدخل استنادا الى احكام الفقرة ب/٥ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على انه يعفى من الضريبة "ارباح الأسهم التي توزعها الشركات، ويكون هذا الاعفاء كليا لمستحقي هذه الأرباح من الأشخاص الأردنيين وغير الأردنيين...".

ولهذا الاعفاء ما يبرره كون أرباح الأسهم هذه سبق وأن خضعت لضريبة الدخل عندما كانت ضمن أرباح الشركة المساهمة وبالتالي لايجوز اضافة هذه الأرباح الى اجمالي دخل المساهم من المصادر الأخرى ان وجدت خلافا لما هو عليه الحال ضريبيا في الشركات العادية، والقول بغير ذلك سيؤدي الى الازدواج الضريبي.

وقد ساير قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ قانون الشركات المؤقت رقم ١ لسنة ١٩٨٩ عندما الزم الشركات المساهمة بتنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفقا للقوانين المرعية والأصول المحاسبية المتعارف عليها(٢) كما والزم قانون ضريبة الدخل "الشركات المساهمة بان تقدم في موعد لايتأخر عن اليوم الاخير من الشهر الرابع لنهاية سنتها المالية الى مكتب تقدير ضريبة الدخل المختص كشفا يتضمن التفصيلات المتعلقة بدخلها الاجمالي ودخلها الخاضع للضريبة والضريبة المستحقه عليه عن سنتها المالية السابقة".(٣)

---

(١) الدكتور خالد الخطيب / الضريبة على الدخل أصول محاسبتها في الاردن / المرجع السابق / صفحه (٤٧).
(٢) انظر: تعليمات مسك الحسابات رقم (٧) لسنة ١٩٨٥ المشار إليها سابقا.
(٣) انظر: تعليمات الزام فئات معينة من المكلفين بتقديم كشوف الدخل السنوية تحت طائلة الغرامة رقم (٩) لسنة ١٩٨٥ المشار اليها سابقا
- انظر: الفقرة (أ) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

وتجدر الاشارة الى ان المشرع قد اخذ في فرض الضريبة على الدخل الخاضع للشركات المساهمة بالمعدل النسبي (١) وليس بالمعدل التصاعدي كما هو الحال بالنسبة للدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي (٢).

الفرع الاول: ائتلاف الشركات واندماجها .

اولا : ائتلاف الشركات.

ان من حق شركتين او اكثر الاتفاق فيما بينهما على تكوين ائتلاف لتنفيذ مشروع استثماري معين، وقد قضت محكمة التمييز بقرارها رقم ٨٩/١١٤ (٣) "ان الائتلاف بين شركتين هو اتفاق بينهما على ان تعملا تحت ادارة واحدة لتنفيذ مشروع او اكثر دون ان يطرا اي تغيير على شخصية كل منهما ولايوجد في القانون ما يوجب تسجيل مثل هذا الاتفاق ".

ومن الناحية الضريبية فان ارباح المشروع الاستثماري الصافية توزع بين الشركات المكونة لهذا الائتلاف كل حسب حصتها بموجب الاتفاق المبرم بينهما وتضاف حصة كل منها من هذا الائتلاف الى اجمالي دخلها من المصادر الاخرى ان وجدت، على اعتبار ان هذا الائتلاف لم يسجل لدى الدوائر الرسمية المختصة فانه لايتمتع بشخصية معنوية مستقلة وبالتالي يعامل ضريبيا شانه شان شركة التضامن او شركة التوصية البسيطة او شركة المحاصة المقيمة . (٤)

---

(١) انظر: الفقرة ب من المادة ١٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة والتي نصت على ما يلي: تستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة حسب النسب التالية :-
أ - ٣٨٪ للشركات المساهمة العامة باستثناء البنوك والشركات المالية وشركات التامين والصرافة والوساطة المساهمة العامة المنصوص عليها في البند ٣ من هذه الفقرة .
ب - ٤٠٪ للشركات العادية غير المقيمة والشركات المساهمة الخصوصية باستثناء الشركات المالية والصرافة والوساطة المساهمة الخصوصية المنصوص عليها في البند ٤ من هذه الفقرة .
ج - ٥٠٪ للبنوك والشركات المالية وشركات التامين والصرافةوالوساطة المساهمة العامة .
د - ٥٥٪ للشركات المالية والصرافة والوساطة المساهمة الخصوصية . ويشترط في كل الاحوال ان لا تقل الضريبة المستوفاة قبل اجراء اي تقاص من اي نوع من البنوك والشركات المالية وشركات التامين بموجب البندين ٣،٤ من هذه الفقرة عن ٣٠٪ من دخلها الصافي السنوي المعلن في الحسابات قبل اجراء اي توزيعات منه مع عدم الاخلال باحكام المادة ١٠ من هذا القانون.

(٢) انظر: الفقرة (أ) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم ٨٩/١١٤ الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٣/٢٠ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث .

(٤) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د /٧٨٥٨/١٥ الصادر بتاريخ ١٩٩١/١٠/٢٢ .

ثانيا : اندماج الشركات.

يعرف الاندماج بانه عبارة "عن ضم شركتين او اكثر قائمتين من قبل اما باندماج احداهما في الاخرى او بتاليف شركة جديدة تندمج فيها الشركات القائمة" (١) وهذا الاندماج جائز في كل الشركات(٢) ولكنه اكثر ما يحدث في الشركات المساهمة شريطة ان تكون غايات الشركات الراغبة في الاندماج متماثلة او متكاملة ويتم الاندماج باحدى الطرق التالية (٣):

١ - اندماج شركة اواكثر مع شركة اخرى تسمى (الشركة الدامجه).
٢ - اندماج شركتين او اكثر لتاسيس شركة جديدة تكون هي الشركة الناتجة عن الاندماج .
٣ - اندماج فروع ووكالات الشركات الاجنبية العاملة في الأردن في شركة مساهمة عامة اردنية قائمة او جديدة تؤسس لهذه الغاية.

وفي هذا الموضوع ومن الناحية الضريبية يثور تساؤلان اثنان احدهما يتعلق بالشخصية المعنوية للشركات الناتجة عن الاندماج، والثاني يتعلق بالاعفاءات من ضريبة الدخل، ففيما يتعلق بالشخصية المعنوية فقد اجابت على ذلك محكمة التمييز في قرارها رقم ٨٨/٤١٥ (٤) والذي جاء فيه ما يلي: "ان ما ينتج عن اندماج الشركات هو انقضاء الشخصية الاعتبارية للشركات المندمجة ونشوء شركة جديدة تحل محل الشركات المندمجة وتعتبر خلفا لها في جميع الحقوق والالتزامات، ويعتبر تاريخ انقضاء الشخصية الاعتبارية للشركات المندمجة هو التاريخ الذي يصبح فيه للشركة الخلف الشخصية الاعتبارية وهو تاريخ تسجيل الشركة الخلف لدى مراقب الشركات، وبناء على ذلك فإن الشركة المندمجة لاتستطيع اختصام قرار التقدير بعد تاريخ تسجيل الشركة الخلف

(١) الدكتور مصطفى كمال طه / القانون التجاري اللبناني / المرجع السابق / فقدة (٥١٠) وما بعدها.
(٢) انظر: على سبيل المثال.
- الفقرة (أ) من المادة (٣٢) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.
(٣) انظر: الفقرات (أ،ب،ج) من المادة (٢٥٢) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.
(٤) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٤١٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٨/٢٢ المنشور في الصفحة (١٠٤١) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩.

لأن اهلية الخصومة تنتقل الى الشركة الخلف، ويتوجب على المقدر ان يقوم بتبليغ الشركة الخلف قرار تقديره السابق المبلغ للشركة المندمجة، ويعد هذا التبليغ بداية مدة استئناف جديدة بحق الشركة الخلف كما يعتبر استئناف الشركة المندمجة المقدم منها بعد تسجيل الشركة الخلف استئنافا باطلا لفقدان شخصيتها واهليتها للخصومة ".

اما فيما يتعلق بالاعفاءات من ضريبة الدخل فقد اجابت على ذلك الادارة الضريبية (١) بقولها "ان شركة مناجم الفوسفات الأردنية المساهمة هي الخلف العام لشركة صناعة الاسمدة الأردنية المساهمة المحدودة وتنتقل اليها بهذه الصفة ملكية كافة موجودات وحقوق شركة صناعة الأسمدة الأردنية وحيث ان من بين الحقوق التي كانت تتمتع بها شركة صناعة الاسمدة هو الاعفاء التام من جميع الضرائب والرسوم فإن الاعفاء الضريبي ينتقل الى المالك الجديد الذي هو شركة مناجم الفوسفات الأردنية الخلف العام لشركة الاسمدة التي سيشطب تسجيلها بعد انتهاء نقل حقوقها وموجوداتها الى شركة مناجم الفوسفات".

الفرع الثاني: المؤسسات العامة.

نصت الفقرة ب/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة " دخل المؤسسات العامة ويستثنى من هذا الاعفاء دخلها من بدلات الايجار والخلو والمفتاحية بالرغم مما ورد في اي قانون آخر، ومع مراعاة احكام البند ١٣ من الفقرة أ من هذه المادة".

في البداية اشير الى ان المشرع لم يعرف المؤسسة العامة وانما ترك مهمة تعريفها يقع على عاتق الفقه. وتعريف المؤسسة العامة هذا كان من الصعوبة بمكان مما ادى الى عدم اتفاق الفقه على تعريف محدد ومعين للمؤسسة العامة، حيث تعددت هذه التعاريف

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ق د/٥٧٢٦/١٠ الصادر بتاريخ ١٩٨٦/١/١ .

واختلفت، وسوف اطرح خلافات الرأي حول هذه النقطة جانبا كونها خارجة عن نطاق البحث. وارى ان التعريف الذي قال به جانب من الفقه (١) يؤدي الى الغرض المقصود في هذا المقام حيث يعرف المؤسسة العامة بانها عبارة " عن اسلوب من اساليب ادارة المرافق العامة وذلك حينما يمنح مرفق عام متخصص بمزاولة نشاط معين ومحدد الشخصية المعنوية بغية تحقيق استقلاله ماليا واداريا". هذا وقد تعرض الديوان الخاص بتفسير القوانين لمشكلة تعريف وتحديد المؤسسة العامة لغايات ضريبة الدخل مرتين.

الاولى: لأجل تفسير الفقرة أ من المادة ١٤ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢(٢) وبيان ما اذا كانت مؤسسة المدن الصناعية الأردنية تدخل في مفهوم المؤسسات العامة المنصوص عليها في هذه الفقرة، بحيث تعفى من ضريبة الدخل بما نسبته ٥٠% من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت التي تدفعها للعاملين لديها عملا بهذه الفقرة؟ أم انها لاتعتبر مؤسسة عامة بهذا المعنى ولا يسري عليها هذا الاعفاء؟ حيث قرران مؤسسة المدن الصناعية الأردنيه مؤسسة عامة كونها قد انشئت بقانون وتتمتع بشخصية معنوية واستقلال مالي واداري وان الهدف من تاسيسها تحقيق غايات عامة (٣).

والثانية: لأجل تفسير الفقرة ١/د-١ من المادة ١٣ من قانون مؤسسة المناطق الحرة رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٤ على ضوء المادة ٧/ب/١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وبيان ما اذا كانت بدلات الايجار التي تستوفيها المؤسسة من المستثمرين خاضعة لضريبة الدخل والخدمات الاجتماعية ام لا؟

---

(١) الدكتور علي خطار شطناوي /نظرية المؤسسات العامة وتطبيقاتها في المملكة الاردنية الهاشمية/ الطبعة الاولى/ دار الفكر للنشر والتوزيع / عمان /١٩٩٠ / صفحة (١٢).
(٢) المطابقة تماما لنص الفقرة (أ) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٣) انظر: قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المنشور في الصفحة (٤٠٢) من العدد (٣٣٠١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٢/١٦.

حيث اعتبر موسسة المناطق الحرة مؤسسة عامة رسمية وذلك كون الشروط والميزات الرئيسة للمؤسسة العامة الرسمية تتوافر فيهاباعتبارها شخصية معنوية مستقلة انشئت بقانون للقيام بادارة مرفق عام من مرافق الدولة وفي نطاق السياسة العامة لها وترتبط باحدى وزاراتها ويمثلها ممثل الحكومة في الاجراءات القضائية كما تعامل بالنسبة للاعفاءات والتسهيلات بما تعامل به دوائر الحكومة والوزارات وتدار اموالها وتراقب بالطريقة التي تدار وتراقب فيها اموال الدولة . وبالتالي لاتعتبر بدلات الايجار والخلو والمفتاحية التي تتقاضاها من المستثمرين لديها خاضعة لضريبة الدخل .

وأرى من وجهة النظرالعملية ان ما جاء في القرارين المشار اليهما ما هما الا ادلة يمكن من خلالها تعريف المؤسسة العامة لغايات ضريبة الدخل خاصة وان القرارين قد تم نشرهما في الجريدة الرسمية مما يجعل لهما مفعول القانون عملا بالفقرة ٤ من المادة ١٢٣ من الدستور لسنة ١٩٥٢ .

وعلى ضوء ذلك فقد اعتبرت الادارة الضريبية (١) أن دخل الجامعات الأردنية الرسمية المتاتي لها من بدلات الايجار والخلو والمفتاحية غير خاضع لضريبة الدخل كون كل من هذه الجامعات قد انشئت بموجب قانون خاص وقد تضمن نصا يقضي بان تتمتع الجامعة بالاعفاءات والتسهيلات التي تتمتع بها الوزارات والدوائر الحكومية .

مما سبق يتبين أن الأصل في دخل المؤسسات العامة انه معفى من ضريبة الدخل باستثناء بدلات الايجار والخلو والمفتاحية حيث يجب التفرقة فيما اذا كانت هذه الدخول للمؤسسة العامة الرسمية او للمؤسسة العامة ، حيث تعتبر معفاة من ضريبة الدخل اذا كانت للمؤسسة العامة الرسمية كالوزارات والدوائر الحكومية ومؤسسة المناطق الحرة ومؤسسة الموانئ ومؤسسة المواصلات .. الخ وتعتبر

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د /٢٢/٥٢١٧ الصادر بتاريخ ١٩٩١/٢/٢٧ .

خاضعة لضريبة الدخل اذا كانت للمؤسسة العامة كمؤسسة المدن الصناعية ومؤسسة تسويق المنتجات الزراعية واتحاد المزارعين ومؤسسة الضمان الاجتماعي .. الخ وتجدر الاشارة الى "ان السبب وراء هذا الاخضاع هو توفير الفرص الاستثمارية المتكافئة بين القطاعين العام والخاص بحيث لا يعطى القطاع العام في هذا المجال حوافز عن طريق الاعفاء الضريبي تجعله في وضع متميز لايستطيع القطاع الخاص معها منافسته، وعليه جاء هذا النص متوازنا يعامل القطاعين بمساواة تامة ".(١)

وهنا يثار تساؤلان اثنان وهما: فيما اذا كانت بدلات الايجار والخلو والمفتاحية المتاتية للموسسة العامة تخضع لضريبة الدخل بصورة كلية او جزئية من جهة ؟ وبصورة كاملة او مقسمة على عدة سنوات من جهة اخرى ؟ وللاجابة على ذلك افرق بين الدخل من الايجار والدخل من الخلو والمفتاحية فهيما يتعلق بالايجار فانها لا تخضع للضريبة كاملة بل يعفى منها ما نسبته ١٠% اذا كانت من تاجير العقارات في منطقة عمان الكبرى وما نسبته ٣٠% من هذه البدلات اذا كانت في باقي مناطق المملكة وذلك استنادا الى احكام الفقرة ١٣/أ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة (٢) وفيما يتعلق بالخلو والمفتاحية فإنهاتقسم على خمس سنوات بالتساوي وان لاتحاسب عنها دفعة واحدة وذلك استنادا الى احكام الفقرة أ/٧ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

المطلب الثاني: موقف المشرع من تقدير دخل الشركات .

عرفت المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الشخص بانه " الشخص الطبيعي او المعنوي باستثناء الشركة العادية المقيمة "كما وانه عرف الشركة بانها " الشركة المساهمة العامة او الخصوصية والشركة" العادية غير المقيمة ولا تشمل الشركة العادية المقيمة وتعتبر الجمعية التعاونية في عملها الذي يستهدف الربح شركة مساهمة عامة " .

---

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د/٥١٠٩/٢٢ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٩/٩ .
(٢) بموجب المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

ومن خلال هذين التعريفين يتبين ما يلي:

١ - تنقسم الشركات لغايات ضريبة الدخل الى نوعين وهما :

أ - الشركات العادية المقيمة .

ب - الشركات المساهمة العامة والخصوصية بما في ذلك الشركات العادية غير المقيمة والجمعيات التعاونية .

ويبدو أن قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ عندما صدر قد تأثر بقانون الشركات رقم ١٢ لسنة ١٩٦٤ الساري المفعول في ذلك الوقت والذي كان بدوره يقسم الشركات الى شركات عادية وشركات مساهمة ، وقد سبق وأن اشرت الى ان قانون الشركات المؤقت رقم ١ لسنة ١٩٨٩ قد حدد الشركات بشركات التضامن ، شركات التوصية البسيطة ، الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات المساهمة العامة "وتوفيقا لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ مع احكام قانون الشركات المؤقت رقم ١ لسنة ١٩٨٩ بهذا الصدد تطبق الأحكام الخاصة بالشركة المساهمة الخصوصية حيثما وردت في هذا القانون على كل من الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة التوصية بالأسهم كما تطبق الأحكام الخاصة بالشركة العادية على كل من شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة "(١).

٢ - ان الشركات العادية المقيمة ليست لها شخصية معنوية مستقلة لغايات ضريبة الدخل بدليل أنها لا تعتبر كشخص معنوي ولا كشركة وذلك بعكس الشركات المساهمة التي منحت الشخصية المعنوية المستقلة وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز ويمكن اعطاء القرارين التاليين مثالين على ذلك وهما :-

(١) انظر: الفقرة (د) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

أ - القرار رقم ١٩٩٢/٧٤ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"ان المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لم تعتبر الشركة العادية كشخص معنوي، اي ان التكليف بمقتضى هذا القانون هو لأشخاص الشركاء.

ب - القرار رقم ٩١/١٤٥٠ (٢) والذي جاء فيه ما يلي:

"وحيث ان المستفاد من نص المادة" ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ان المكلف هو الشخص الطبيعي والمعنوي باستثناء الشركة العادية المقيمة، وحيث ان الشركة المميزة هي شركة عادية. وهي بهذه الصفة غير مكلفة و لا تخضع لأحكام قانون ضريبة الدخل وان المكلف بدفع الضريبة عما تجنيه هذه الشركة من ارباح هم الشركاء".

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٤) في القضية رقم (١٩٩٢/٧٤) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٥/١٩ . من القرارات المجمعة لدى الباحث .

- وتجدر الاشارة الى ان المادة (٤) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ تعتبر كل شركة تجارية بعد تاسيسها وتسجيلها شخصا اعتباريا (معنويا)...كما وان الفقرة (١) من المادة (٥٨٣) من القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦ تعتبر الشركة المدنية شخصيا حكميا (معنويا) بمجرد تكوينها.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٥٤) في القضية رقم (٩١/١٤٥٠) الصادر عن الهيئة العامة بتاريخ ١٩٩٢/٦/١٤ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

الباب الثاني

الدراسة العملية لمطرح

الضريبة على الدخل

سبق وان اشرت الى أن القاعدة العامة في التشريع الضريبي الأردني، أن كافة مصادر الدخل خاضعة للضريبة ما لم تكن معفاة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل او اي قانون آخر، وقد ذكرت المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها صور من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، وذلك على سبيل المثال لا الحصر.

وعليه سوف اتناول بالدراسة اهم صور مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في فصول اربعة كما يلي:

الفصل الأول: أرباح الأعمال التجارية والصناعية وارباح المهن الحرة (غير التجارية).

الفصل الثاني: الرواتب والأجور وما في حكمها.

الفصل الثالث: ارباح وفوائد الأسهم والسندات والأوراق المالية الأخرى.

الفصل الرابع: ايرادات الأملاك العقارية والأشياء المعنوية (غير المادية).

الفصل الاول
ارباح الاعمال التجارية والصناعية
وارباح المهن الحرة (غير التجارية).

المبحث الاول: ارباح الاعمال التجارية والصناعية.

نصت الفقرة ١/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة "ارباح او مكاسب اي عمل او اي حرفة او تجارة او مهنة او صنعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل او تلك الحرفة او التجارة او المهنة او الصنعة ومن اي معاملة او صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل او تجارة".

وباستعراض ما جاء في هذا النص ارى ان الضريبة على الدخل تسري على الارباح والمكاسب المتاتية من الاعمال التجارية والصناعية، كما وارى ان المشرع قد استعمل الفاظا باعتبار ان لكل لفظ مفهوم يختلف عن الاخر على الرغم من انها بحكم المترادفات.ففي البداية استعمل لفظتي الارباح والمكاسب على الرغم من ان لهما معنى واحدا وان ذكر احدهما يغني عن ذكر الاخر. كما وارى ان كلمة اي عمل جاءت مطلقة لتشمل العمل اليدوي والعمل التجاري والصناعي والوظيفة... الخ.والهدف من ذلك باعتقادي ان المشرع يريد ان يؤكد على ان الاصل في قانون ضريبة الدخل هو التكليف بالضريبة والاستثناء هو الاعفاء منها لذلك نجده قد حرص كل الحرص على عدم ايجاد ثغرات للتهرب من الضريبة وقد جاء ذلك على حساب المبالغة في النص.

اولا : خصائص الارباح التجارية والصناعية.

اهم ما يميز الارباح والمكاسب التجارية والصناعية التي تخضع لضريبة الدخل ما يلي :-

١ - انها ناتجة من تفاعل عنصر العمل مع عنصر راس المال والتي في الغالب ما يكون صاحب المؤسسة (فردية كانت ام جماعية)

يملك العنصرين معا، ولكن هذا لايمنع من أن يستعين برأس مال او عمل غيره مهما كانت نسبة كل منهما للاخر.

٢ - انها في الاصل تمثل ارباح الاستغلال العادي الذي يتطلب الدورية والانتظام بالاضافة الى الارباح الراسمالية الناتجة عن التصرف بالاصول والممتلكات (كبيع الاسم التجاري) والارباح العرضية التي لاتدخل اصلا في الاعمال التجارية والصناعية (كفروقات العملة) استثناء "شريطة أن تتحقق هذه الارباح فعلا في شكل دخول حقيقية وليس مجرد تحقيق كسب محاسبي ".(١)

٣ - لا يشترط فيها ان تكون متحققة في سنة كاملة استثناء من مبدا سنوية الضريبة الذي يتطلب فرض الضريبة على نتيجة عدة عمليات تجارية يقوم بها المكلف خلال سنة كاملة، بل ان الارباح الناتجة عن بعض المعاملات او الصفقات المنفصلة والتي تعتبر بمثابة تجارة او صناعة تخضع لضريبة لدخل مهما كانت المدة الزمنية اللازمة لتحقيق هذه الارباح كحالة توقف المؤسسة عن العمل نهائيا بعد ان قامت ببعض المعاملات او الصفقات.

ثانيا: المقصود بالاعمال التجارية والصناعية.

لم يعرف قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المقصود بالاعمال التجارية والصناعية، مما يتطلب الامر مني الرجوع الى اقوال الفقهاء واحكام قانون التجارة واجتهاد القضاء الضريبي لكي اتوصل الى المقصود بالاعمال التجارية والصناعية.حيث يعرف جانب من الفقه(٢) العمل التجاري بانه (كل عمل يستهدف تحقيق الربح من خلال تداول الثروات شريطة أن يتم ذلك العمل في اطار مشروع كلما استلزم القانون ذلك).

(١) الدكتوران مصطفى رشدي شيحه وعادل احمد حشيش / التشريع الضريبي المصري /الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع / القاهرة /١٩٨٢ / صفحة (٤٨).
(٢) الدكتور محمد حسين اسماعيل /القانون التجاري الاردني /دار عمار للنشر والتوزيع/عمان/١٩٨٥/ صفحة (٤١).

واما قانون التجارة رقم ١٢ لسنة ١٩٦٦ فوجدته قد نهج نهجا عمليا في تحديده للأعمال التجارية دون التقيد التام بالنظريات الفقهيه التي تحدد ماهية العمل التجاري حيث ذكر بعض الأعمال التجارية (١) على سبيل المثال لا الحصر على الرغم من أن هذه الطريقة لاتعتبر كافية لتعريف الأعمال التجارية لأن المشرع لايمكن أن يلم بكل الأعمال التجارية سواء في الحاضر أو المستقبل ومن هنا يحدث الاختلاف الفقهي والقضائي حول الكثير من المسائل التي ترد ضمن التعداد أو كونها قد استحدثت فيما بعد وقد حاول الفقه جاهدا التوصل الى تعريف عام للأعمال التجارية وعلى أثر هذه المحاولة نشات نظريات ثلاث وهي :

ا - نظرية المضاربة/ بمعنى السعي لتحقيق الربح .
ب - نظرية التداول/ بمعنى ايصال السلع والبضائع من المنتج الى المستهلك .
ج - نظرية المؤسسة /بمعنى التكرار.

"ومن الممكن القول أن كل نظرية على انفرادها لا تكفي لتفسير الواقع الا انها مجتمعة تستطيع أن تبرز حقيقة العمل التجاري"(٢) وهذا ما اخذ به القانون التجاري.(٣)

وهنا ارى ان معنى الأعمال التجارية في قانون ضريبة الدخل تختلف عن معناها في قانون التجارة بدليل أن قانون ضريبة الدخل لم يشترط التكرار حيث انه اخضع لضريبة الدخل ارباح أي معاملة او صفقة منفصلة تعتبر بمثابة تجارة، ولم ياخذ بالتفرقة بين الاعمال التجارية المنفردة والأعمال التجارية ضمن اطار المؤسسة فمثلا لا يعتبر القانون التجاري النقل الذي يقوم به شخص عادي عملا تجاريا بينما قانون ضريبة الدخل لا يهمه ذلك كل ما في الأمر ان يتاتي لهذا الشخص دخل خاضع للضريبة. الا أن هذا لايمنع من الاستعانة بالأعمال التجارية في نظر قانون

---

(١) انظر: المواد (٦،٧،٨) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .
(٢) الدكتور هشام فرعون/ مبادئ القانون التجاري المغربي/ الجزء الأول/ الطبعة الثالثة/ مطبعة الكتاب/ فاس/ المغرب/ صفحة (٢٥)
(٣) انظر: المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

التجارة كمثال للأعمال التجارية الخاضعة لضريبة الدخل،وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٩٧٣/٧٧ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان البند أ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ قد نص بان ضريبة الدخل تدفع من أرباح او مكاسب اي عمل او اية حرفة او تجارة او مهنة او صنعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل او تلك الحرفة او المهنة أو الصنعة ومن اية معاملة او صفقة تعتبر بمثابة عمل اوتجارة وعلى ذلك فلا محل لقول المكلفين بانهم لم يعملوا في الأردن سوى العملية موضوع التمييز أو انهم لم يعتادوا العمل في الأردن، وذلك لأن البند المشار اليه لا يشترط لدفع الضريبة ان تتكرر اعمال المكلف او يعتاد عليها في الأردن".

المطلب الأول: الأعمال الخاصة بتجارة المنقولات.

الفرع الأول: شراء المنقولات لأجل البيع أو التاجير.

يعتبر من الأعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية شراء البضائع لأجل بيعها بربح سواء بيعت هذه البضائع على حالتها او بعد شغلها وتحويلها الى هيئة اخرى، كما ويعتبر شراء تلك البضائع او استئجارها لأجل تاجير منفعتها من الأعمال التجارية(٢) سواء قام به تاجر أم غير تاجر وسواء تكرر العمل أم لم يتكرر، وبناء عليه فان عملية الشراء لأجل البيع أو التاجير تتطلب توافر اربعة شروط حتى تعد عملا تجاريا وهذه الشروط هي:

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٧) في القضية رقم (٩٧٣/٧٧) الصادر بتاريخ ١٩٧٢/٦/٩ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث .
وتجدر الاشارة الى ان نص البند (أ) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ مطابق تماما لنص البند (أ) من الفقرة (٤) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم(٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: البنود (أ ، ب ،ج) من الفقرة (أ) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

١ - عملية الشراء. "ومعنى الشراء قانونا تملك الشئ بعوض سواء كان هذا العوض نقدا ام عينا لذلك فان من يبيع شيئا لم يسبق له ان اشتراه كان يكون نتاج ارضه او حصل عليه عن طريق الهبة او الوصية او الارث فإنه لا يقوم بعملية تجارية "(١) .

٢ - أن تنصب عملية الشراء على المنقولات. يجب ان يكون موضوع الشراء منصبا على المنقولات المادية كالبضائع والغلال والمنقولات غير المادية كحقوق التاليف وبراءات الاختراع كما ويشمل موضوع الشراء بالاضافة للمنقولات بطبيعتها المنقولات بحسب المآل كالمباني التي تباع انقاضا وكالأشجار المعدة للقطع وبيع اخشابها.

٣ - أن يكون الشراء لأجل البيع او التاجير. حيث يجب ان تتجة نية المشتري وقت الشراء او الاستئجار الى البيع او التاجير لكي يعتبر العمل تجاريا سواء حصل البيع فعلا بالصورة التي تم بها الشراء او تم بعد التحويل وتغيير الهيئة ام لم يحصل البيع لأي سبب من الاسباب.

٤ - قصد تحقيق الربح. ويشترط كذلك ان يكون القصد من البيع أو التاجير هو تحقيق الربح من هذه الأعمال سواء تحقق الربح فعلا ام لم يتحقق كالوقوع في خسارة مثلا اذ العبرة بالقصد وعليه يعتبر عملا تجاريا شراء التاجر بضائع وبيعها بخسارة اذا كان قصده من ذلك منافسة تاجر آخر او اغراق السوق لفترة من الزمن.

وبناء عليه فإن الأرباح المتاتية من هذا العمل التجاري والمتمثل بشراء المنقولات لأجل بيعها او تاجيرها يخضع لضريبة الدخل حتى ولو وقع لمرة واحدة بمعنى عدم اشتراط التكرار

---

(١) الدكتور هشام فرعون/ مبادئ القانون التجاري المغربي /المرجع السابق / فقرة (٢٩) .

والاحتراف ومهما كانت صفة القائم به سواء اكان تاجرا ام غير ذلك، ويمكن اعطاء قرار محكمة التمييز رقم ١٩٨٢/٥٥٣(١) مثال على ذلك والذي جاء فيه ما يلي: "ان الشركة المكلفة تتعاطى شراء وبيع الحاسبات الالكترونية فان الدخل الذي جنته من هذا العمل يعتبر خاضعا للضريبة".

الفرع الثاني: اعمال الصناعة والتصدير.

اولا : الاعمال الصناعية.

ويقصد بالاعمال الصناعية بانها "تحويل المواد الاولية او المواد نصف المصنعة الى سلع وبضائع مصنعة" (٢) وتكون جاهزة للاستهلاك (اي للانتفاع بها)، وقد يحصل هذا التحويل بيد الصانع نفسه في منزله او في محله الخاص به مستعينا ببعض العمال ويتم بيعها للجمهور مباشرة او يقوم بتوريدها للمحال الكبرى، ويمكن اعطاء مثال على ذلك في صناعة السكاكر والحلويات، كما وقد تتولى مؤسسات التصنيع (الفردية والجماعية) مثل هذا التحويل كمصانع الحديد والصلب، الالبسه، الاقمشه، الزجاج، المعلبات، الورق، السجاد والدخان، وذلك اذا كان عملها ينصب على شراء البضائع وتحويلها الى مواد مصنعة وبيعها، وتعتبر اعمال الصناعة من الاعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية اذا تمت من خلال مؤسسة وان تكن مقترنة باستثمار زراعي إلا اذا كان تحويل المواد يتم بعمل يدوي بسيط(٣)، "كما وتعامل معاملة الاعمال التجارية من حيث خضوعها للضريبة الاعمال الصناعية المتصلة بالارض كاعمال المحاجر واستخراج المعادن واستغلال ينابيع المياه المعدنية واعمالها"(٤).

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٩) في القضية رقم (١٩٨٢/٥٥٣) الصادر بتاريخ ١٩٨٢/٩/١٥. من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) الدكتور هشام فرعون/مبادئ القانون التجاري المغربي / المرجع السابق / صفحة (٤٧).

(٣) انظر: الفقرة (أ - و) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٤.

(٤) الدكتور صالح يوسف عجينة /ضريبة الدخل في العراق/المرجع السابق / صفحة (١١٦).

وارى ان المشرع لم ينص صراحة في الفقرة ١/٣ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على اخضاع ارباح الاعمال الصناعية لضريبة الدخل على الرغم من انه ذكر لفظة صنعة لتدل على الحرفة، والسبب في ذلك انه اعتبر الاعمال الصناعية داخلة في لفظة التجارة بشكل عام وفقا لمفهوم قانون التجارة، ولو كانت الاعمال الصناعية تعتبر كلها اعمالا تجارية لكان هذا التوجه لاغبار عليه الا ان هناك الكثير من الاعمال الصناعية لا تعتبر اعمالا تجارية، ويمكن اعطاء مثال على ذلك في اعمال المحاجر التي يستخرج منها الحجارة للبناء واعمال استغلال آبار المياه المعدنية ... الخ التي لاتزال تعتبر اعمال مدنية (١) هذا من جهة ومن جهة اخرى فما دام ان المشرع قد نص في البند ١/٣ من هذه المادة على الكثير من المترادفات مثل حرفة وتجارة ومهنة وصنعة فلماذا عجز عن ذكر لفظة الصناعة بشكل صريح؟، ومع ذلك فإن ارباح الاعمال الصناعية بكافة انواعها واشكالها تعتبر خاضعة لضريبة الدخل دون منازع سواء كانت هذه الاعمال تعتبر اعمالا تجارية او اعمالا مدنية وكذلك الاعمال المشابهة للاعمال الصناعية.

ثانيا: التصدير.

لقد اعتبر المشرع الارباح الناجمة عن التصدير انها متحققة في الاردن وبالتالي تكون خاضعة لضريبة الدخل استنادا الى احكام الفقرة ج من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على ان "تعتبر الارباح الناجمة عن التصدير متحققة في المملكة، ولمجلس الوزراء بتنسيب من الوزير اعفاء ارباح بعض الصادرات من الضريبة كليا او جزئيا" وحسنا فعل بالنص صراحة على ذلك بصورة لاتدع مجالا لاي اختلاف في

---

(١) لقد اعتبر المشرع التجاري بعض الاعمال الاستخراجية مثل مؤسسات المناجم والبترول من الاعمال التجارية لذاتها.
انظر: الفقرة (١ - م) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.

وجهات النظر حول مدى اخضاع الأرباح الناجمة عن التصدير لضريبة الدخل،علما بان مثل هذه الأرباح تخضع للضريبة بناء على مبدأ (اقليمية الضريبة)،اي ان الدخل الذي يتاتى في الاردن او يجنى منه هو الذي يخضع للضريبة. وعملية التصدير هذه تكون لبضاعة جرى انتاجها بالكامل داخل الأردن، وبموجب هذا المبدأ ليس لجنسية من قام بعملية التصدير او اقامته اي اعتبار ولا يغير من الأمر شيئا كون الجهة التي دفعت هذه الأرباح هي جهة خارجية، خلافا لما ذهب اليه جانب من الفقه (١)عندما "اعتبر اخضاع أرباح التصدير لضريبة الدخل خلافا لمبدأ جغرافية الضريبة الذي لا يخضع الدخل المتاتي من خارج الأردن للضريبة والذي اعتبر ان ارباح التصدير متاتية من الخارج، وقد جاء هذا النص ليؤكد خلافا للحقيقة بانها متحققة في داخل الأردن بهدف اخضاعها لضريبة الدخل".

ونظرا لأهمية التصدير في دعم الصناعات المحلية من اجل استمرارها في الانتاج من جهة ومنحها القدرة على المنافسة في الأسواق الخارجية وربما اغراقها من جهة اخرى نجد ان المشرع قد أعطى مجلس الوزراء بناء على تنسيب وزير المالية صلاحية اعفاء أرباح بعض الصادرات من ضريبة الدخل اعفاء كليا او جزئيا، واستنادا الى هذه الصلاحية. فقد قرر مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٨٥/٨/١٧ (٢) منح حوافز للتصدير عن طريق الاعفاء من ضريبة الدخل كما يلي:

١ - اعفاء ١٠% من الدخل الخاضع للضريبة اذا كانت قيمة الصادرات السنوية الى مجموع قيمة المبيعات السنوية ٢٠%.

٢ - اعفاء ٢٠%من الدخل الخاضع للضريبة اذا كانت قيمة الصادرات السنوية الى مجموع قيمة المبيعات السنوية تزيد على ٢٠% وتقل عن ٤٠% .

---

(١) الدكتور خليل العالم/ قانون ضريبة الدخل بين الوفرة والعدل/ مؤسسة الاقتصادي للصحافة والنشر / عمان/١٩٨٠ / صفحة (٢٢).

(٢) انظر: التعميم الاداري رقم (٤٦) لسنة ١٩٨٥ الصادر عن دائرة ضريبة الدخل بتاريخ ١٩٨٥/٩/٤ .

٣ - اعفاء ٣٠% من الدخل الخاضع للضريبة اذا كانت قيمة الصادرات السنوية الى مجموع قيمة المبيعات السنوية تزيد على ٤٠%.

ويستثني من ذلك صناعات الأسمدة والفوسفات والبوتاس.

كما وقد قرر مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٩٢/١/١٤(١) اعفاء ما نسبته ٥٠% من الدخل الخاضع للضريبة المتأتي من الخدمات التالية والتي يجري اعدادها في الأردن لتصدر للخارج وذلك اعتبارا من ١٩٩٢/١/١ .

أ - خدمات الحاسوب.

ب - خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية.

ج - خدمات الاستشارات القانونية والهندسية والمحاسبية والتدقيق.

واثناء التطبيق العملي لنص الفقرة ج من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المشار اليها سابقا ثار تساؤل عما اذا كان الاعفاء المتعلق بارباح بعض الصادرات يختصر على المنتجين للبضائع المصدرة فقط أم انه يشمل غير المنتجين اذا قاموا بعملية تصدير منتوجات غيرهم ؟

وقد اجابت على هذا التساؤل الادارة الضريبية بكتابها رقم ٣٢١١/٢٧ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "ان شركتكم شركة تجارية وليست صناعية تقوم بشراء المنتجات من المصانع الأردنية ثم تصدرها للخارج على حسابها الخاص وتسالون عما اذا كانت شركتكم تتمتع بالاعفاء الضريبي المقرر كحافز للتصدير حسب قرار مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٨٥/٨/١٧ . وبناء عليه ان شركتكم تستفيد من الحافز المشار اليه طالما انها تقوم بشراء المنتجات الأردنية وتصدرها للخارج على حسابها وليس بشكل وسيط أو وكيل".

---

(١) انظر: التعميم الاداري رقم (٨) لسنة ١٩٩٢ الصادر عن دائرة ضريبة الدخل بتاريخ ١٩٩٢/٢/١٧ .

(٢) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د/ ٣٢١١/٢٧ تاريخ ١٩٩١/٤/٢٨ .

وارى ان ماجاء في هذه الاجابة له ما يؤيده كون نص الفقرة ج من المادة ٣ المشار إليها سابقا قد ذكر الأرباح الناجمة عن التصدير بشكل مطلق، والمطلق كما هو معروف يجري على اطلاقه، خاصة وان ماجاء في قرار مجلس الوزراء المشار اليه لايقيده باى حال من الاحوال.

كما وان التطبيق العملي لقرار مجلس الوزراء المؤرخ بـ١٩٨٥/٨/١٧ قد ادى هو الاخر الى الاختلاف في وجهات النظر بين المقدرين والمكلفين فيما اذا كان المقصود من الدخل الخاضع للضريبة الوارد في القرار هو الدخل الاجمالي (القائم) ام انه الدخل الصافي اي بعد استبعاد المصاريف والنفقات الانتاجية. حيث يرى المقدر في احدى القضايا المعروضة امامه بان المقصود هو الدخل الصافي ليس إلا على عكس مايراه المكلف من ان المقصود هو الدخل الاجمالي وعندما طعن بقرار المقدر هذا لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل ايدته، وذلك بقرارها رقم ١٩٨٩/٧٩ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث ان نسبة الخصم الممنوحة للمكلف على الدخل الخاضع للضريبة وليس على مجمل الدخل فيكون المقدر قد اصاب فيما ذهب اليه ونقره على ذلك".

وعندما طعن بقرار محكمة الاستئناف هذا لدى محكمة التمييز خالفت هذه الاخيره راي المكلف من ان المقصود بالدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الاجمالي، وبالمقابل خالفت قرار محكمة الاستئناف التي رات ان المقصود هو الدخل الصافي دون ان تبين رايها بالمقصود من الدخل الخاضع للضريبة وهو اساس الخلاف وقد جاء بقرارها رقم ١٩٩٠/١٢٢٣ (٢) ما يلي: "وبالرجوع الى قرار مجلس الوزراء المؤرخ بـ ١٩٨٥/٨/١٧ نجد انه خلافا لما يدعيه المكلف قد وضع اسسا كحوافز تصدير على اساس نسبة مئوية من الدخل الخاضع للضريبة بشروط حددها ولم يرد في القرار ما يشير الى ان الاعفاءات انما تخصم من الربح الصافي".

---

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٩/٧٩) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٩/٢٤.
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٥٥) في القضية رقم (١٩٩٠/١٢٢٣) الصادر بتاريخ ١٩٩١/٥/١٨.
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

وارى ان المقصود بالدخل الخاضع للضريبة الوارد في قرار مجلس الوزراء هو الدخل الصافي وذلك استنادا الى أحكام المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي تعرف الدخل الخاضع للضريبة بانه " ما يبقى من الدخل الاجمالي بعد اجراء التنزيلات والاعفاءات وفقا لأحكام هذا القانون ".

وتجدر الاشارة الى انه اذا كان لدى المكلف اكثر من مصدر واحد للدخل خاضع للضريبة فإن الاعفاء يتعلق حصراً بالدخل الصافي المتأتي من المصدر الذي تعلق به التصدير وبالنسب التي تضمنها قرار مجلس الوزراء. (١)

كما وقد قرر مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٩٣/١٠/٩ ما يلي (٢):

١ - اعفاء ما نسبته (٧٠%) من الأرباح الصافية والمتحققة من التصدير.

٢ - يجرى حساب الأرباح الصافية من التصدير وفق المعادلة التالية:

صافي مبيعات التصدير
______________ X الأرباح الصافية من مصدر الدخل الذي تعلق به التصدير
مجموع صافي المبيعات

وتعني العبارات الواردة في هذه المعادلة ما يلي:

- صافي مبيعات التصدير: وتعني مبيعات التصدير مطروحا منها مردودات مبيعات التصدير.

- مجموع صافي المبيعات: وتعني مجموع المبيعات المحلية ومبيعات التصديرمطروحا منها مجموع مردودات المبيعات المحلية ومردودات مبيعات التصدير.

---

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د/١٥/٢٢٥ تاريخ ١٩٩٠/١/٩ .

(٢) انظر: التعميم الاداري رقم م ض د/ ٢٢/٩٢٩٩ تاريخ ١٩٩٣/١١/٢ .

- الأرباح الصافية المتاتية من مصدر الدخل الذي تعلق به التصدير: وتعني الأرباح الاجمالية المتاتية من مصدر الدخل الذي تعلق به التصدير بعد تنزيل المصاريف والنفقات التي انفقت أو استحقت في سبيل انتاج هذه الأرباح وفق أحكام قانون ضريبة الدخل.

٣ - يستثنى من هذا الحافز صناعات الأسمدة والفوسفات والبوتاس كما هو الحال في قرار مجلس الوزراء بتاريخ ١٩٨٥/٨/١٧ كما ويستثنى ايضا الصادرات التي تتم بموجب البروتوكولات التجارية واتفاقيات الدفع وتسديد الديون الخارجية وفوائدها.

٤ - يطبق هذا الحافز على ارباح التصدير المشمولة باحكامه اعتبارا من السنة ١٩٩٣ وتبقى أحكام قرار مجلس الوزراء الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٨/١٧ مرعية للسنوات ١٩٨٥ - ١٩٩٢ .

المطلب الثاني: الاعمال المتعلقة بتجارة النقود.

الفرع الاول: اعمال البنوك.

عرف المشرع البنك المرخص على انه " الشركة التي رخص لها بتعاطي الاعمال المصرفية وفق احكام هذا القانون"(١).وعرف الاعمال المصرفية على انها " جميع الخدمات المصرفية لاسيما قبول الودائع واستعمالها مع الموارد الاخرى للبنك في الاستثمار كليا او جزئيا بالاقراض او باية طريقة اخرى يسمح بها هذا القانون "(٢).

وتعتبر اعمال البنوك اعمالا تجارية بحكم ما هيتها الذاتية (٣) "وذلك لانها تتوسط بين المودعين والمقترضين فتتقاضى الفرق بين ما تعطيه من فوائد للطائفة الاولى ان كانت ودائعهم بفائدة وما تاخذه من فوائد وعمولات على ما تمنحه من تسهيلات لعملائها " (٤).

وعمليات البنوك هذه متعددة ومرتبطة بعلوم شتى كالعلوم الاقتصادية والمحاسبية والقانونية، وسوف ابحث في كل عمل من هذه الاعمال كما يلي:

اولا : منح القروض والسلف.

من المعروف ان الافراد يدخرون اموالهم لدى البنك لحفظها واستثمارها لقاء فائدة غالبا ماتكون بسيطة وتسمى الفائدة المدينة، وفيما بعد يقوم البنك باستثمار هذه الاموال المودعة لديه بعدة طرق منها اقراض المستثمرين بفائدة اعلى وتسمى الفائدة الدائنة، وتعتبر عملية اقراض النقود من ابسط الاعمال التي يقوم بها البنك واقربها الى القواعد العامة، اذ يقوم به البنك كما يقوم به غيره من الدائنين.

---

(١)(٢) انظر: المادة(٢) من قانون البنوك رقم (٢٤) لسنة ١٩٧١ المنشور في الصفحة(٨٢١) من العدد (٢٣٠١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧١/٥/٢٥ .
(٣) انظر: الفقرة (١ - د) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .
(٤) الدكتور محمد حسين اسماعيل /القانون التجاري الاردني / المرجع السابق / صفحة(٧١) .

ويتم الاتفاق بين البنك والعميل على شروط هذا القرض من حيث مقداره ومدته وسعر الفائدة والعمولة التي يتقاضاها البنك... الخ، وبناء عليه فإن الفائدة الدائنة والعمولات المترتبة على منح البنك هذه القروض والسلف تخضع لضريبة الدخل، وبالمقابل فان الفائدة المدينة تعتبر من تكاليف الدخل واجبة التنزيل من دخل البنك الاجمالي.

ثانيا: الودائع البنكية.

ويدخل في مفهوم الودائع البنكية كل من الودائع النقدية وودائع الصكوك والايداع في الخزائن الحديدية.

١ - الودائع النقدية.

وتعرف الوديعة النقدية بانها " عقد بمقتضاه يسلم العميل مبلغا نقديا الى البنك الذي يلتزم برد هذا المبلغ بمجرد الطلب او عند حلول الأجل المتفق عليه "(١) وبهذه العملية يدخر العملاء اموالهم لدى البنوك لحفظها واستثمارها لقاء فائدة معينة تدفعها البنوك لهم، وتعتبر هذه الودائع بالنسبة للبنوك موردا مهما لتمويل عمليات الاستثمارات البنكية المختلفة والتي تدر على البنوك ارباحا عالية تتمثل في الفرق الحاصل بين الفوائد التي تدفعها البنوك للمودعين لديها، وغالبا ماتكون هذه الفوائد بنسبة قليلة وتسمى (الفائدة المدينة) والفوائد التي يحصل عليها من العملاء من عمليات الاستثمار البنكية وغالبا ماتكون بنسبة اعلى من الاولى وتسمى (الفائدة الدائنة).

اذن ربح البنك من الودائع النقدية =

الفائدة الدائنة - الفائدة المدينة

---

(١) الدكتور حسني المصري / القانون التجاري / عمليات البنوك/١٩٨٧ / مقدمة (٨).

٢ - ودائع الصكوك.

وتعني الصكوك (الأوراق المالية كالأسهم والسندات)، وتعرف وديعة الصكوك بانها "عقد بمقتضاه يودع العميل صكوكة لدى البنك الذي يلتزم بحفظها وردها بذاتها في مقابل أجر يتقاضاه من العميل"(١). وبهذه العملية يلجأ العملاء الى ايداع اوراقهم المالية لدى البنوك لحفظها من جهة والاستفادة من الخدمات المصرفية الخاصة بالأوراق المالية من جهة اخرى ومن اهم هذه الخدمات ما يلي:

أ- تحصيل أرباح الأسهم وفوائد السندات في استحقاقها.

ب- تولي الاكتتاب في الأسهم والسندات نيابة عن العملاء لقاء دفع عمولة معينة، وبالنسبة للبنوك فهي تحصل من العميل على العمولة المستحقة عن حفظ الأوراق المالية وادارتها.

٣ - الايداع في الخزائن الحديدية.

ويعرف الايداع في الخزائن الحديدية بانه " عقد بمقتضاه يضع البنك خزائن حديدية قائمة في مبناه تحت تصرف العميل الذي يستأثر باستخدامها في حفظ اشيائه مقابل اجر يتناسب مع سعة الخزائن ونوعها ومدة استخدامها(٢)". وبهذه العملية يلجأ العملاء الى ايداع اوراق مالية او مستندات مهمة او اشياء ثمينة كالجواهر والحلي وغيرها في هذه الخزائن الحديدية للمحافظة عليها من السرقة والضياع من جهة وعلى سرية محتوياتها من جهة اخرى، وذلك لقاء دفع اجرة معينة.

ثالثا: الائتمانات البنكية.

يعتبر الائتمان من اهم الأعمال التي تقوم بها البنوك اذ تحرص هذه الاخيرة على اشباع حاجة عملائها للائتمان وتخصص لهذا الغرض جانبا هاما من مواردها.

---

(١) الدكتور حسني المصري/ القانون التجاري /عمليات البنوك / المرجع السابق / فقرة (٢١).
(٢) الدكتور حسني المصري /القانون التجاري /عمليات البنوك / المرجع السابق / فقرة (٣١).

ومن اهم هذه العمليات الائتمانية ما يلي:

١ - الخصم .

الخصم " عقد بمقتضاه يدفع البنك قيمة الورقة التجارية قبل ميعاد الاستحقاق الى حاملها مقابل تظهيرها للبنك تظهيرا ناقلا للملكية وخصم اجر البنك من قيمتها الاسمية متضمنا فائدة المبلغ المدفوع عن المدة من تاريخ الخصم حتى تاريخ الاستحقاق"(١) ولعملية الخصم هذه أهمية بالنسبة لحملة الأوراق التجارية والبنوك على حد سواء، فبالنسبة لحملة الأوراق التجارية (الكمبيالات والسندات الاذنية) هو الحصول فورا على ما يلزمهم من نقود دون الانتظار لحين حلول اجل استحقاق هذه الاوراق، اما بالنسبة للبنوك فهي تحقق ارباحا نتيجة لذلك وهي عبارة عن الفرق بين الفوائد التي تدفعها البنوك لأصحاب الودائع النقدية (الفوائد المدينة) والتي غالبا ما تكون بنسبة قليلة والفوائد التي تقتطعها من القيمة الاسمية للأوراق التجارية المخصومة وتسمى (الفوائد الدائنة) بالاضافة الى ما يستحقه البنك من مصاريف تحصيل وعمولات خاصة بعملية الخصم ذاتها.

- فتح الاعتمادات.

فتح الاعتماد "عقد بمقتضاه يلتزم البنك خلال مدة محددة بوضع مبلغ نقدي تحت تصرف العميل الذي يكون بالخيار بين استخدام هذا المبلغ كله أو بعضه او عدم استخدامه .وذلك في مقابل اجر يتقاضاه البنك من العميل" (٢).

وهذا الأجر يعتبر من مصادر دخل البنك الخاضعة للضريبة، وهو ما تؤكد عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٢٧ في القضية رقم ١٩٨٠/٢١٤ (٣) والذي جاء فيه ما يلي: " وحيث ان فتح

---

(١) الدكتور حسني المصري / القانون التجاري /عمليات البنوك / المرجع السابق / صفحة (٤٤) .
(٢) انظر: الدكتور حسني المصري / القانون التجاري / عمليات البنوك / المرجع السابق / صفحة (٥٣) .
(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٧) في القضية رقم (١٩٨٠/٢١٤) الصادر بتاريخ ١٩٨٠/٥/٢١ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

الاعتماد حسبما استقر الفقه والقضاء على تعريفه هو قرض معلق على شرط توقيفي وهو طلب العميل النقود التي وعد بها بحيث اذا حصل العميل على مايلزمه من النقود بقدر حاجته تنفيذا لعقد الاعتماد فان المبلغ الذي حصل عليه يعتبر قرضا وتسري عليه قواعد القرض التي من ضمنها الالتزام بدفع فائدة للبنك ".

٣ - القبول الائتماني .

يعرف القبول الائتماني بانه " عقد يتضمن تعهد البنك بقبول الكمبيالات التي يسحبها عليه العميل أو الشخص الذي يعينه وتعهد العميل بتقديم مقابل الوفاء قبل ميعاد الاستحقاق نظير اجر يتقاضاه البنك من العميل "(١).

ومن هذا التعريف يتبين "أن الائتمان الذي يتعهد البنك بتقديمه للعميل ليس قرضا نقديا وانما هو توقيع البنك بقبول الكمبيالة المسحوبة عليه، فالبنك يقوم بدور المسحوب عليه ويقبل بمقتضى العقد الكمبيالة التي يسحبها عليه العميل أو الشخص الذي يعينه العميل دون ان يتلقى من العميل مقابل الوفاء قبل القبول".(٢)

وبموجب هذا العقد يلتزم العميل اتجاه البنك بالاضافة لسداد مبلغ الاعتماد الذي استخدمه بدفع الفوائد المترتبة على هذا المبلغ وكذلك العمولة المستحقة عليه حسب الاتفاق. وهذه الفوائد والعمولات تعتبر من مصادر دخل البنك الخاضعة لضريبة الدخل.

٤ - الحساب الجاري .

الحساب الجاري هو "عقد بمقتضاه يتعهد الطرفان بان يدرجا في الحساب جميع العمليات التي تتم بينهما، خلال مدة محددة وبان تفقد هذه العمليات ذاتيتها بمجرد ادارجها، وتتحول

---

(١)(٢) انظر: الدكتور حسني المصري / القانون التجاري / عمليات البنوك / المرجع السابق / صفحة (٦٢) .

الى مفردات دائنة ومدينة تخضع للمقاصة عند اقفال الحساب لاستخراج الرصيد النهائي الذي يكون وحده مستحق الاداء" (١). ويترتب للبنك فوائد على مدفوعاته للعميل والمتمثلة بالقروض والاعتمادات بالاضافة للعمولات المستحقة لقاء الخدمات التي يؤديها البنك للعميل عن فتح الحساب الجاري واثناء تشغيله واية خدمة اخرى، وتعتبر الفوائد والعمولات من مصادر دخل البنك الخاضعة للضريبة .

الفرع الثاني: ايرادات البنوك والشركات المالية .

اولا : الفوائد الدائنة .

من المعروف ان للبنوك والشركات المالية ودائع لدى الغير ويترتب على هذه الودائع فوائد سواء كانت مقبوضة او مستحقة وتشمل ما يلي:-

١ - فوائد مقبوضة بالدينار الاردني.

وهي خاضعة لضريبة الدخل بالرغم مما ورد في قانون تشجيع الاستثمار او قانون بنك الاسكان او اي قانون آخر .(٢)

٢ - فوائد مقبوضة بالعملات الاجنبية وتتمثل في:

أ - الفوائد المقبوضة من البنك المركزي والبنوك المحلية .
ب - الفوائد المقبوضة من البنوك الخارجية .

وهذه الفوائد خاضعة لضريبة الدخل باستثناء الفوائد والعمولات المتحققة خارج الاردن الناشئة عن ودائع غير المقيمين بالعملات الاجنبية شريطة ان يكون دخول هذه الاموال للاردن وايداعها في الخارج حسب انظمة البنك المركزي وتعليماته .(٣)

---

(١) الدكتور حسني المصري / القانون التجاري/ عمليات البنوك / المرجع السابق / صفحة (٢٧) .
(٢) انظر: الفقرة (ب ، ٨ ،ج) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: الفقرة (ب - ١٠) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

٣ - فوائد وارباح محفظة الاوراق المالية وتشمل:

ا - فوائد اذونات الخزينة . ب - فوائد سندات التنمية .

ج - فوائد سندات المؤسسات العامة . د - فوائد اسنادقرض الشركات المساهمة العامة .

هـ - ارباح سندات المقارضة .

وتعتبر هذه الفوائد(١) والأرباح(٢) معفاة من ضريبة الدخل بالكامل ما عدا فوائد اذونات الخزينة فهي معفاة بما نسبته ٥٠% منها فقط(٣).

ثانيا: العمولات الدائنة .

وتتمثل في:

١ - العمولات على التسهيلات الائتمانية المباشرة (الجاري مدين، الكمبيالات).

٢ - العمولات على التسهيلات الائتمانية غير المباشرة (الكفالات، الاعتمادات، البوالص).

وهذه العمولات خاضعة لضريبة الدخل.(٤)

ثالثا: فروقات العملة .

وينشا هذا الايراد من العمليات التالية:

ا - العمليات المختلفة التي تقوم بها البنوك والشركات المالية بالعملات الأجنبية .

ب - عمليات اعادة تقييم الموجودات والمطلوبات اليومية .

ج - عمليات المراقة في حال وجودها .

ويعتبر الايراد من فروقات العملة خاضعا لضريبة الدخل(٥).

---

(١) انظر: الفقرة (ب ، ٦) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرة (ب ، ٧) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤)لسنة ١٩٩٢ .

(٣) انظر: الفقرة(ب) من المادة (١٢) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١ المنشور في الصفحة(١٤٦) من العدد رقم (٢٢٨٣) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧١/٢/١٦ .

(٤) انظر: الفقرة (ا - ٢) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٥) انظر: الفقرة (ا - ٣) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

رابعا: الايرادات الاخرى.

ومن اهم هذه الايرادات ما يلي:-

١ - ارباح الأسهم الموزعة من قبل الشركات، وهذه الأرباح معفاة من ضريبة الدخل(١).

٢ - ارباح المتاجرة بالأسهم والسندات، وهذه الأرباح تعتبر من الأرباح الراسمالية وهي معفاة من ضريبة الدخل(٢).

٣ - بدلات اجارة العقارات المملوكة للبنك او الشركة المالية وهذه البدلات خاضعة لضريبة الدخل(٣).

٤ - ايجارات الصناديق الحديدية وايرادات بطاقات البنك الآلي ... الخ وهي خاضعة لضريبة الدخل ايضا(٤).

المطلب الثالث: الأعمال العقارية (المقاولات).

لقد نصت الفقرة ٤/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على ان يخضع للضريبة الدخل الذي يتاتى من "المكاسب الناجمة عن اي عقد في المملكة كارباح المقاولات والتعهدات والعطاءات ...سواء كان مصدرها من داخل المملكة او من خارجها ".

اشير في البداية إلى ان المشرع قد نص على اعتبار الأعمال العقارية اعمالا تجارية اذا تمت في اطار مؤسسة او مشروع، وهذه الأعمال بطبيعة الحال تختلف عن شراء وبيع العقارات بربح بدليل انه قد افرد لكل عمل من هذه الأعمال بندا خاصا به(٥).

ويقصد بالأعمال العقارية مقاولات انشاء المباني والجسور والسدود وشق القنوات وتعبيد الطرق ومد سكك الحديد وخطوط الكهرباء والهاتف وانابيب المياة وغيرها من الأعمال اللازمة

---

(١) انظر: الفقرة (ب ، ٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: الفقرة (أ - ١١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: الفقرة (أ - ٦) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٤) انظر: الفقرة (أ - ١٠) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٥) انظر: الفقرتين (١ -ن)، (١ - س) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

لإنشاء العقارات وصيانتها وتمكينها من اداء الخدمة التي انشئت لأجلها، "وبهذا تعتبر الأشغال العقارية عملا تجاريا سواء اقتصر دور المقاول على تنفيذ البناء وتقديم العمال، او تجاوز ذلك الى حد تقديم المواد اللازمة بالاضافة الى مسؤوليته عن التنفيذ"(١)وعليه فان الدخل المتأتي من هذه المقاولات المتنوعة يعتبر خاضعا لضريبة الدخل سواء تمت هذه المقاولات في اطار مؤسسة او تمت بشكل انفرادي، وسواء اعتبرت تجارية او مدنية وسواء تمت بشكل متكرر او بصورة صفقة منفصلة واحدة، وسواء كان المقاول اردنيا او اجنبيا وسواء كان مقيما او غير مقيم.

والمقاولة هي عبارة "عن عقد يتعهد احد طرفيه بمقتضاه بان يصنع شيئا او يؤدي عملا لقاء بدل يتعهد به الطرف الاخر"(٢). ومن هذا التعريف يتبين ان لعقد المقاولة خصائص معينه ومن اهمها :-

ان التراضي فيه يقع على عنصرين اثنين: وهما صنع الشيء او تادية العمل من قبل المقاول وهو احد طرفي العقد. والبدل او السعر الذي يتعهد به صاحب العمل وهو الطرف الاخر في العقد والذي يتضمن عادة الكلفة المباشرة لعقد المقاولة + الكلفة غير المباشرة + الأرباح المقدرة، ولما كانت أرباح عقود المقاولات خاضعة لضريبة الدخل(٣) فان طريقة احتساب هذه الأرباح تختلف باختلاف أنواع المقاولات من حيث مدة الانجاز حيث تنقسم الى نوعين :

١ - مقاولات قصيرة الأجل وهي التي يتم تنفيذها في خلال فترة محاسبية معينة لا تتجاوز السنة.

٢ - مقاولات طويلة الأجل وهي التي يستغرق تنفيذها اكثر من فترة محاسبية معينة بحيث تتجاوز مدة السنة.

---

(١) الدكتور محمد حسين اسماعيل / القانون التجاري الاردني / المرجع السابق / صفحة(٩٠).
(٢) انظر: المادة (٧٨٠) من القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦.
(٣) انظر: الفقرة (أ - ٤) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

ويعد حساب ارباح المقاولات قصيرة الأجل من السهولة بمكان وذلك بتحديد ايرادات المقاولة المنتهية ومقارنتها بالمصروفات. والفرق الموجب بينهما يعد ربحا خاضعا لضريبة الدخل والفرق السالب يعد خسارة. اما فيما يتعلق بحساب أرباح المقاولات طويلة الأجل فإن المشكلة تكمن في كون السنة قد انتهت وما زالت المقاولة تحت التنفيذ. وهنا يثور التساؤل كيف يتم تحديد ارباح هذه المقاولة ؟

للاجابة على هذا التساؤل لابد من ذكر أهم اسلوبين لتحديد ارباح هذا النوع من المقاولات:

الاسلوب الأول: اسلوب نسبة الانجاز، كون انجاز المقاولة سوف يمر بعدة مراحل قد تتجاوز السنة وعندها لابد من تحديد كمية العمل المنجز خلال السنة المطلوب تقديرها، وهذا التحديد يساعد في امكانية معرفة الربح أو الخسارة السنوية لمراحل العمل المنجزة وذلك بالاعتماد على احدى الطريقتين التاليتين(١):

١ - **طريقة التكاليف.**

وذلك بنسبة التكاليف الفعلية خلال الفترة الى التكاليف الكلية المقدرة اي

$$\frac{\text{التكاليف الفعلية}}{\text{التكاليف الكلية المقدرة}} \times \text{الربح المنتظر للمقاولة}$$

٢ - **طريقة نسبة الانجاز حسب شهادة المهندسين.** حيث يتم حساب أرباح العمل التام من المشروع غير المنجز بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{قيمة شهادة المهندسين}}{\text{القيمة الاجمالية للمشروع}} \times \text{الربح المنتظر للمقاولة}$$

---

(١) الدكتور سليمان عطيه / المحاسبة في شركات المقاولات/ الطبعة الاولى / مطابع دار الشعب / ١٩٨٢/ صفحة (٤٦) وما بعدها.

والربح المنتظر للمقاولة =
القيمة الاجمالية للمشروع - اجمالي تكلفة المشرع المتوقعة.

الاسلوب الثاني: اسلوب المقاولة المنتهية.

وبموجب هذا الاسلوب لايتم حساب أرباح أو خسائر عقد المقاولة الا بعد تنفيذه تنفيذا كاملا وعندها يتم مقارنة تكلفته المباشرة وغير المباشرة مع بدل المقاولة للتوصل الى الربح أو الخسارة، "والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو فيما اذا كان من المتوجب فرض الضريبة على أرباح عقد المقاولة كافة خلال السنة الاخيرة التي ظهر فيها الربح ام انه يقتضي توزيع هذه الارباح بين سنوات التكليف التي تطلبها تنفيذ عقد المقاولة؟ وحول الكيفية التي يجب ان يتم بموجبها هذا التوزيع حيث ترك المشرع الحرية للمكلف ان يختار الاسلوب الذي يناسبه فإما ان يختار اسلوب المقاولة المنتهية أو أن يختار اسلوب نسبة الانجاز شريطة الثبات على طريقة معينة طوال مدة تنفيذ العقد".(١)

المبحث الثاني: أرباح المهن الحرة (غير التجارية) وما شابهها من اعمال.

المطلب الاول: ارباح المهن الحرة (غير التجارية).

لقد نصت الفقرة ١/أ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع لضريبة الدخل " أرباح او مكاسب أي عمل او اي حرفة أو تجارة أو مهنة او صنعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة او التجارة أو المهنة او الصنعة ومن اي معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل او تجارة ".

وباستعراض هذا النص ارى أن المشرع لم يبين المقصود بالحرف والمهن الحرة (غير التجارية) التي تخضع لضريبة الدخل ولم يعدد صورا من تلك الحرف والمهن الحرة والسبب في ذلك على

(١) الدكتور خالد الخطيب /الضريبة على الدخل / المرجع السابق / صفحة (٢٢).

ما اعتقد ان تلك المهن الحرة اكثر من ان تعدد وان تحصر هذا من جهة ، ومن جهة اخرى ربما قد تستحدث مهن حرة اخرى في المستقبل لم تكن معروفة من قبل. ويمكن اعطاء امثلة على الحرف في حرفة الحدادة والنجارة والخياطة والتطريز...الخ، ويمكن اعطاء امثلة على اصحاب المهن الحرة (غير التجارية) في مهنة المحامي، الطبيب، ،المهندس، المحاسب،الخبير، المؤلف، الملحن، الموسيقي، العازف، المغني والممثل ....الخ، كما ونلاحظ من استعراض نص الفقرة أ/١المشار اليها ان المشرع قد اخضع ارباح او مكاسب كل من العمل المستقل والمهن التجارية والمهن الحرة (غيرالتجارية) في فقرة واحدة ولم يراع وجه الاختلاف بينهما حيث ان مصدر كل منهما يختلف عن الاخر فمصدر دخل العمل المستقل ودخل المهن الحرة (غير التجارية) في الغالب هو العمل ومصدر دخل المهن التجارية والصناعية في الغالب هو راس المال. وبناء عليه فإن معالجة ارباح المهن الحرة (غير التجارية) مع ارباح الاعمال التجارية والصناعية في فصل واحد اقرب من معالجتها في فصل الرواتب والاجور على الرغم من كون مصدر كل منهما هو العمل وذلك لوجود اختلافات جوهرية بينهما ومن اهمها ما يلي:-

١ - صاحب المهنة الحرة لا تربطه علاقة تبعية قانونية او اقتصادية مع غيره من اصحاب الاعمال خلافا لعلاقة ورابطة الموظف أوالمستخدم مع صاحب العمل .

٢ - ان ارباح او مكاسب المهن الحرة غالبا ما تتأثر بعوامل العرض والطلب والنشاط الاقتصادي بشكل عام، على خلاف الرواتب والاجور والتي غالبا ما تكون محدودة وثابتة وتدفع بانتظام.

٣ - ينزل من ارباح المهن الحرة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت او استحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج الدخل بعكس "الرواتب والاجور التي لا تتحمل تكاليف مهنة بالمعنى الاصطلاحي"(١).

(١) الدكتور عادل الحياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (٢٢٠) .

وارى أن كيفية النص على اخضاع ارباح أو مكاسب المهن الحرة (غير التجارية) بصورة مستقلة أو مع ارباح المهن التجارية أو حتى مع الرواتب والأجور في فقرة واحدة ليس من الأهمية بمكان في ظل التشريع الضريبي الأردني الذي ياخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل والتي بموجبها يخضع كل المكلفين لضريبة دخل واحدة وذلك بخلاف التشريع الضريبي الذي ياخذ بنظام الضرائب النوعية على الدخل اذ يتطلب هذا النظام تمييز المعاملة الضريبية بين كل مصدر من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، حيث أن كل مصدر يخضع لضريبة دخل خاصة به.

الفرع الأول: شروط خضوع ارباح المهن الحرة (غير التجارية) لضريبة الدخل.

لكي تخضع ارباح او مكاسب صاحب المهنة الحرة لضريبة الدخل يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية:

١ - شرط الامتهان.

يجب أن يمتهن المكلف المهنة الحرة بالفعل لكي تخضع ارباحه لضريبة الدخل فلا يكفي أن يكون المكلف حاصلا على شهادة علمية أو ترخيص قانوني تخوله الحق في ممارسة المهنة الحرة، وذلك لأن الضريبة تسري على الدخل المتاتي من هذه المهنة وليست على المهنة في حد ذاتها، ولا فرق بين من يمارس المهنة الحرة على سبيل الاعتياد والتكرار وبين من يمارسها بصفة عارضة او مؤقتة، كما لو قام مهندس معماري بتصميم منزل لصديق له وقبض مبلغ معينا من النقود لقاء ذلك، فان هذا المبلغ يكون خاضعا لضريبة الدخل، وكذلك اذا توقف المكلف عن ممارسة مهنته الحرة في أي وقت من السنة أصبح ملتزما بدفع الضريبة التي ترتبت عن المدة التي مارس فيها المهنة على اساس مبدأ النسبية.

٢ - ممارسة المهنة الحرة داخل الأردن.

يجب أن يمارس المكلف المهنة الحرة داخل الأردن بصفة معتادة ، لأن المشرع يأخذ بمبدأ الاقليمية في اخضاع مصادر الدخل للضريبة بصرف النظر عن جنسية صاحب مصدر الدخل. وعليه فان دخل المكلف الأردني الذي يمارس المهنة في الخارج لايخضع للضريبة ، وبالمقابل فإن دخل المكلف غير الأردني الذي يمارس المهنة في داخل الأردن يخضع للضريبة ، ولكن الاشكال يثور من حيث الخضوع للضريبة بالنسبة للمكلف صاحب المهنة الحرة المقيم في الأردن والذي يدعى للقيام ببعض الأعمال في الخارج، وكذلك بالنسبة للمكلف صاحب المهنة الحرة المقيم في الخارج والذي يدعى للقيام ببعض الأعمال في الأردن وذلك بصورة عارضة ويعود بعدها الى مكان اقامته المعتادة ، وباعتقادي أن دخل المكلف صاحب المهنة الحرة المقيم في الأردن والذي استدعي للقيام بعمل في الخارج لايخضع للضريبة في الأردن، الا في حالة واحدة فقط وهي حالة ما اذا كان عمله في الخارج يتصل بمهنته ويعتبر امتدادا لعمله في الأردن، أما دخل المكلف صاحب المهنة الحرة غير الأردني الذي استدعي للقيام بعمل في الأردن فان هذا الدخل يخضع للضريبة في كل الاحوال لأنه يكون قد تأتى في الأردن وجني منه استنادا الى احكام الفقرة أ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

٣ - اشتغال صاحب المهنة الحرة لحساب نفسه بصورة مستقلة.

يجب أن يمارس المكلف المهنة الحرة بصفة مستقلة لحساب نفسه فلا يكون مرتبطا برابطة تبعية لأي شخص آخر، فاذا ارتبط المكلف بعقد عمل مع الغير مثلا فإن هذا العقد يضفي عليه صفة الاستخدام ويصبح والحالة هذه مستخدما لديه وان دخله نتيجة هذه الصفة يعتبر متأتيا من الاستخدام وليس من

المهنة الحرة . أما اذا كانت شروط العقد لاتؤثر على صفة الاستقلال في العمل فإن الدخل يبقى متاتيا من المهنة الحرة .

وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز في قرارها رقم ٨٧/٨٨ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان الاجتهاد قد استقر على أن صاحب المهنة كالمحامي والطبيب لايعتبر مستخدما بالمعنى المقصود قانونا الا اذا كان مرتبطا بالتزامات عقد عمل بمن يدفع له الاتعاب في صورة مرتب ثابت ومنقطعا لهذا العمل، وحيث ثبت لمحكمة استئناف ضريبة الدخل من خلال البينة التي اطمانت اليها أن المكلف ارتبط مع البنك بعقد استخدام فردي التزم بموجبه التفرغ تفرغا كاملا لاداء الخدمة المطلوبة منه كمحام، وهو بهذه الكيفية ارتبط برابطة التبعية المطلوبة في عقد العمل لقاء الرواتب التي تقاضاها من رب العمل اي أن المكلف مرتبط مع البنك المذكور بالتزامات عقد عمل ويدفع له اتعابه في صورة مرتب شهري ثابت وانه متفرغ تفرغا كاملا لأعمال البنك، وعليه فان ما تقاضاه المكلف من البنك يعتبر في صورة مرتب ثابت و لا يعتبر من قبيل الأرباح والمكاسب المتاتية من مهنته".

٤ -أن الدخل المتاتي من المهنة الحرة ناتج عن العمل أساسا .

ولكن هذا لايمنع من الاستعانة برأس المال الا ان دور هذا الأخير يكون ثانويا . أما اذا احتل راس المال المرتبة الأولى اصبحنا امام اعمال تجارية أو صناعية ، فالمهندس مثلا يحتاج الى بعض المعدات والأجهزة والالات اللازمة لممارسة مهنته وهذا لا يخرج عمله عن كونه مهنة حرة ، ولكنه قد يرغب في أن يوسع من دائرة عمله ويشتري اجهزة ومعدات

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٧/٨٨) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/٢/٤ المنشور في الصفحة (٢١٢٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩ .

شقيلة ذات كلفة باهظة وذلك لانتاج بضاعة معينة ، فاننا نكون والحالة هذه امام عمل من الاعمال التجارية والصناعية وكذلك الطبيب قد يوسع عيادته ويزودها بالاسرة لاقامة مرضاه وباجهزة طبية ومخبرية ويستخدم لديه طاقما طبيا فتصبح هذه العيادة كمركز طبي او مشفى والدخل المتاتي للطبيب منه يكون ناتجا من عمل تجاري وليس من مهنة حرة .

٥ - يجب أن يكون الهدف من ممارسة المهنة الحرة هو الربح .

وعندها يخضع هذا الربح لضريبة الدخل فاذا افتتح طبيب مثلا عيادة لمعالجة المرضى الفقراء مجانا ابتغاء مرضاة الله تعالى فانه والحالة هذه لايحقق دخلا من عمله هذا ، وبالتالي لايخضع للضريبة ، وكذلك اذا تطوع احد المحامين للدفاع عن شخص معين امام القضاء مجانا فان عمله هذا لايخضع لضريبة الدخل حتى ولو انه اراد من هذا التطوع كسب الشهرة .

الفرع الثاني: الالتزامات الخاصة باصحاب المهن الحرة .

لقد الزم المشرع اصحاب المهن الحرة التزامين أساسيين خاصين بهم وهما مسك حسابات للايرادات وابراز الكشوف المتعلقة بالعملاء (١).

١ - مسك الحسابات.

لقد نصت المادة ٣ من تعليمات مسك الحسابات رقم ٧ لسنة ١٩٨٥ على أن يلتزم المكلفون الذين يمارسون مهنا حرة مثل الاطباء والمهندسين والمحامين ومدققي الحسابات بامساك دفتر يومية يقيد فيه يوما فيوما كل الايرادات المقبوضة وكذلك المصروفات المدفوعة التي تنفق في سبيل انتاج الدخل

---

(١) وذلك بالاضافة للالتزام العام والمتعلق بضرورة تقديم كشف التقدير الذاتي كونهم من الفئات الملزمة بتقديم كشوف الدخل السنوية تحت طائلة الضريبة المضافة . انظر: تعليمات الزام فئة معينة من المكلفين بتقديم كشوف الدخل السنوية تحت طائلة الغرامة رقم (٩) لسنة ١٩٨٥ .

من المهنة ، وهذا يعني ان دخل اصحاب المهن الحرة لا يخضع للضريبة الا في السنة التي قبض فيها فعلا ، وهنا لا يشترط أن يستحق الدخل حتى يخضع للضريبة كما هو الحال في تقدير الأرباح التجارية والصناعية . وارى حتى تكون هذه الدفاتر حجة للتقدير ان يحرر صاحب المهنة الحرة الى كل من يدفع له اي مبلغ مقابل أتعابه ايصالا مؤرخا وموقع عليه منه او ممن ينوب عنه بالقبض بالاضافة للاحتفاظ بالمستندات والفواتير المعززة للمصروفات. وتجدر الاشارة الى أن الامتناع عن مسك هذه الحسابات من قبل صاحب المهنة الحرة يعد ارتكابا لجرم خلافا لأحكام قانون ضريبة الدخل(١).

٢ - تقديم الكشوف المتعلقة بالعملاء وعناوينهم.

لقد نصت الفقرة ج من المادة ٢٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه " يترتب على الأشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في المملكة ان يقدموا لدائرة ضريبة الدخل بيانا باسماء عملائهم وعناوينهم ممن تولوا تنظيم دفاترهم وحساباتهم وفحصها وتدقيقها وذلك خلال مدة اقصاها اليوم الحادي والثلاثون من شهر اذار من السنة اللاحقة "... تحت طائلة العقوبة (٢).

المطلب الثاني: اعمال التامين والنقل.

لقد نصت الفقرة أ/٩ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة " الدخول المتاتية من اعمال التامين بمختلف انواعه ، واعمال النقل البري والبحرى والجوي للمقيمين وغير المقيمين ".

الفرع الأول: اعمال التامين.

يعرف عقد التامين بانه " عقد يلتزم به المؤمن ان يؤدي الى المؤمن له او الى المستفيد الذي اشترط التامين لصالحه

---

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) لمزيدا من التفاصيل انظر: الفقرتين (جـ ، د) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

مبلغا من المال او ايرادا مرتبا او أي عوض مالي آخر في حالة وقوع الحادث المؤمن ضده او تحقق الخطر المبين في العقد وذلك مقابل مبلغ محدد او اقساط دورية يؤديها المؤمن له للمؤمن"(١).

وتعتبر أعمال التامين بمختلف أنواعه أي التامين ضد الحريق والتامين ضد حوادث الطرق والتامين على الحياة والتامين على المركبات والتامين البحري وغير ذلك من انواع التامينات الأخرى من الأعمال التجارية اذا تمت من خلال مؤسسة (مشروع) (٢) ونظرا لأهمية هذه الأعمال وخطورتها وكونها تتعامل برؤوس أموال كبيرة جدا فقد أوجب قانون الشركات ممارسة أعمال التامين في اطار شركة مساهمة عامة (٣). وعليه فان الأرباح الصافية المتاتية لشركات التامين من كافة أنواع التامين تخضع لضريبة الدخل باعتبارها تهدف الى تحقيق الربح (٤).

وتجدر الاشارة الى ان المشرع قد اعتبر اقساط التامين التي يدفعها المكلف لشركات التامين ضد الاخطار المختلفة التي يتعرض لها اثناء عمله من النفقات الانتاجية التي يجب تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة، شريطة أن تكون قد انفقت أو استحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج الدخل الاجمالي ومن هذه الاقساط ما يلي:-

١ - اقساط التامين من الاخطار كالحريق والسرقة التي تتعرض لها اصول المؤسسة (فردية كانت او شركة).

٢ - اقساط التامين على حياة العاملين في المؤسسة ضد اصابات العمل او الوفاة وذلك لمواجهة خسارة قد تلحق بالمؤسسة نتيجة فقدان خدمات العامل لديها.

---

(١) انظر: المادة (٩٢٠) من القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦.

(٢) انظر: الفقرة (١ -ط) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.

(٣) انظر: الفقرة (٢) من المادة (٥٠) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.

(٤) هناك نوعا من التامين التعاوني لايهدف الى تحقيق الربح وانما يهدف الى التعاون بين مجموعة من الذمام في التصدي لخطر مشترك.

وتجدر الاشارة الى ان المشرع قد وضع اسسا لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة لشركات التامين على الحياة بصورة مقطوعة حيث نصت المادة ١٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه " بالرغم مما ورد بخلاف ذلك في هذا القانون يقدر دخل شركات التامين على الحياة الخاضع للضريبة بما يعادل ١٠% من المجموع الكلي لاقساط التامين على الحياة المستحقة للشركة و لايجوز السماح بتنزيل اي مبلغ او جزء من ذلك المبلغ لاي سبب من الاسباب".

الفرع الثاني: اعمال النقل.

ويقصد بالنقل "العقد المتبادل الذي يكون الغرض الاساسي منه هوتامين انتقال شخص او شئ من موضع الى آخر" (١) وتعتبر اعمال النقل بمختلف انواعه من الاعمال التجارية اذا تمت من خلال مؤسسة(٢) وتعد مؤسسة النقل من اهم المؤسسات التجارية وهي تتنوع لتشمل النقل البري والبحري والجوي وبواسطة الانهار وسواء استعملت لهذه الغاية العربات التي تجرها الحيوانات او السيارات او القطارات او السفن او الطائرات .. الخ وسواء كانت معدة لنقل الأشخاص او البضائع او الحيوانات او البريد .. الخ وسواء كانت هذه المؤسسات ملكا للقطاع الخاص ممثلا بالافراد او الشركات او ملكا للقطاع العام.

وعليه فإن الدخل المتاتي لمؤسسات النقل (فردية كانت او جماعية، مقيمة، او غير مقيمة) من اعمالها في الاردن يخضع لضريبة الدخل وذلك استنادا الى احكام الفقرة أ/٩ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على أن يخضع للضريبة "الدخول المتاتية من اعمال التامين بمختلف انواعه واعمال النقل البري والبحري والجوي للمقيمين وغير المقيمين". ولما كانت اعمال النقل الداخلي لاتثير من الصعوبات العملية والمتعلقة بمبدا خضوع الدخل المتاتي منها للضريبة من عدمه مايثيره اعمال النقل الخارجي وخاصة النقل الجوي والبحري.

---

(١) انظر: المادة (٦٨) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .
(٢) انظر: الفقرة (أ/ز) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

اولا : النقل الجوي.

ان الدخل المتاتي لشركات الطيران والملاحة الجوية في الاردن يخضع لضريبة الدخل سواء كانت هذه الشركات اردنية او اجنبية مقيمة او غير مقيمة، وبناء عليه فان الدخل المتاتي لشركات الطيران غير المقيمة من بيع تذاكرها في الاردن يخضع لضريبة الدخل استنادا الى احكام الفقرة أ/٩ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ دون أن تشترط هذه الفقرة هبوط طائرات تلك الشركات في الاردن.

وبالنظر الى ان مبيعات تذاكر شركات الطيران غير المقيمة في الاردن لاتشكل ربحا صافيا بكاملها لذلك فقد وجدت دائرة ضريبة الدخل اقتطاع ما نسبته ٢% من اجمالي تلك المبيعات كضريبة دخل مدفوعة على الحساب على اعتبار ان معدل الدخل الصافي منها هو ٥% وان معدل نسبة الضريبة ٤٠% فيكون ما يتوجب دفعه على حساب الضريبة وفق هذه التقديرات المبدئية ٢%(١).

ولما كانت طائرات شركات الطيران العالمية تتنقل بين دول العالم باستمرار، كما وان لهذه الشركات مكاتب وفروعا في هذه الدول وتتعاطى فيها بيع التذاكر وتقديم الخدمات، وهذا من شانه ان يؤدي الى ان يخضع دخل هذه الشركات لضرائب عدة دول مما يترتب على ذلك حدوث الازدواج الضريبي، ولهذا تعمد الكثير من الدول الى تجنب آثار هذا الازدواج الضريبي اما بالنص صراحة في قانون ضريبة الدخل على اعفاء شركات الطيران الاجنبية من الضريبة على اساس المعاملة بالمثل(٢) أو من خلال عقد اتفاقيات دولية ثنائية او متعددة الاطراف لتجنب الازدواج الضريبي.

ثانيا : النقل البحري.

ان الارباح المتاتية من عمليات النقل والشحن البحري من الخارج الى الاردن لا تخضع لضريبة الدخل فيه على اعتبار أن

---

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د /١٥/ ٢٢٦٩ تاريخ ١٩٨٩/٤/١ .

(٢) نصت الفقرة (١ - ق) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ على أن يعفى من الضريبة "دخل شركات الطيران العربية غير المقيمة شريطة المعاملة بالمثل".

هذه الأرباح لم تتأت في الأردن ولم تجن منه، والعكس صحيح حيث تعتبر الأرباح المتأتية من عمليات النقل والشحن البحري من الأردن الى الخارج خاضعة لضريبة الدخل في الأردن وذلك على اعتبار أن هذه الأرباح قد تأتت فيه وجنيت منه، والملاحظ من الناحية العملية عدم فرض الضريبة على دخل شركات الملاحة البحرية الأجنبية غير المقيمة والتي تقوم السفن التابعة لها بعمليات شحن الصادرات الأردنية الى الخارج.

وترى الادارة الضريبية (١) أن السبب في ذلك هو وجود اعتبارات اقتصادية مهمة تستدعي التوقف والتأمل قبل الملاحقة الضريبية منها ما يلي:

١ - ان أكثر الصادرات الأردنية هي من الفوسفات والبوتاس والاسمدة، وهذه تتطلب طرازا خاصا من السفن الناقلة، وهذا الطراز غير متوفر دائما.

٢ - ان فرض ضريبة دخل على الناقل الأجنبي يمكن أن يخلق حجة لديه لرفع اجور الشحن في وقت نحن بأمس الحاجة الى دعم الصادرات الأردنية وتشجيعها بكل الوسائل المتاحة وذلك بالنظر الى الظروف التي يمر بها الاقتصاد الوطني.

وأرى أن هذا التوجه من الادارة الضريبية على الرغم من تبريرها له لاسند له في القانون كون الدخل المتأتي من النقل البحري يخضع للضريبة بشكل مطلق ولايوجد لافي قانون ضريبة الدخل ولا في أي قانون آخر ولاحتى في اية اتفاقية دولية ما يعفي هذا الدخل من الضريبة، وأن مجرد التبريرات على الرغم من وجاهتها لاتعطي هذا الاعفاء سندا قانونيا، ولازلت من المطالبين باخضاع أرباح هذه الشركات لضريبة الدخل ولابد من الزام وكلائها في الأردن بخصم ما نسبته ١٠% من الدخل المتأتي لها في الأردن استنادا الى احكام المادة ١٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥.

---

(١) انظر: - كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د/١٥/١٠٩١٩ تاريخ ١٩٨٨/١٢/١٥.
- كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د/١٥/٤٢٢٢ تاريخ ١٩٨٩/٦/٢٧.

المطلب الثالث: السمسرة ومكاتب الأعمال والوساطة التجارية.

الفرع الأول: السمسرة ومكاتب الأعمال.

اولا : السمسرة.

تعرف السمسرة بانها "عقد يلتزم به فريق يدعى السمسار لأن يرشد الفريق الآخر الى فرصة لعقد اتفاق ما أو أن يكون وسيطا له في مفاوضات التعاقد، وذلك مقابل اجر"(١) وقد يكون هذا الأجر المدفوع للسمسار مبلغا معلوما او نسبة مئوية معينة من قيمة العقد المبرم بواسطته، ويدفع من قبل الفريق الذي كلفه بالمهمة أو من قبل الفريقين اذا تدخل السمسار بناء على طلب كل منهما.

ثانيا: مكاتب الأعمال.

تقوم مكاتب الأعمال باعمال قريبة من اعمال السمسرة حيث تتولى هذه المكاتب ادارة اعمال الغير، ورعاية مصالحهم مقابل اجر معلوم، ويدخل في مفهوم مكاتب الأعمال المكاتب الخاصة بتاجير العقارات ومكاتب الاستشارات المحاسبية والقانونية والضريبية والاقتصادية ... الخ ومكاتب الاستخدام ومكاتب الدعاية والاعلان ومكاتب الزواج...الخ.

وتعتبر اعمال السمسرة ومكاتب الأعمال من الأعمال التجارية اذا تمت من خلال مؤسسة (مشروع)(٢)، "وقد لوحظ حديثا انتشار اعمال الوساطة العارضة في محيط التجارة في الأردن وان هذه الوساطة يزاولها أشخاص لا يحترفون اصلا هذه الأعمال انما يمارسونها على هامش وظائفهم الاصلية"(٣) ويحققون أرباحا مرتفعة خاصة في التوسط في شراء وبيع وتاجير العقارات.

---

(١) انظر: الفقرة (١) من المادة (٩٩) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.
(٢) انظر: الفقرتين (١ - ح)، (١ - ع) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.
(٣) الدكتور عادل الحياري /الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (٢٤١).

لذلك اعتبر المشرع الأرباح المتأتية من أعمال السمسرة وأعمال المكاتب وما ماثل ذلك مثل عمل الدلال تخضع لضريبة الدخل سواء كانت هذه الأعمال تتم بصورة احتراف او بصورة منفردة (عرضا) وسواء كانت تتعلق بعمليات تجارية أم مدنية وقام بها تاجر أم غير تاجر.

وتجدر الاشارة الى "أن الجلاب الذي يساعد السمسار بالبحث عن عميل لهذا الأخير لايعتبر في حكم السمسار من حيث الخضوع للضريبة على الرغم من عدم النص على هذا النوع من الأعمال سواء في قانون ضريبة الدخل أم في قانون التجارة بل يعد هذا الجلاب في حكم المستخدم لدى السمسار ولو اشترك معه في نسبة من الأرباح"(١). شريطة ان تتوفر رابطة عقد الاستخدام بين السمسار كصاحب عمل والجلاب كمستخدم لديه ويخضع لضريبة الدخل على هذا الأساس(٢).

ويمكن اعطاء مثال على عمل مكاتب الأعمال من خلال قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ٧٥/٦٦٥ (٣) والذي جاء فيه ما يلي:"ان شركة كنيدي ودنكين الاستشارية تقوم بتقديم النصح الفني العام لأي مشكلة فنية تجابهها شركة الكهرباء الأردنية مقابل مبلغ سنوي مقطوع محدد في الاتفاقية المعقودة بين الشركتين. وحيث ان الفقرة ١/ا من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ تنص على أن ضريبة الدخل تدفع عن ارباح او مكاسب اي عمل أو حرفة او تجارة أو مهنة أو صنعة مهما كانت المدة ، ومن أية معاملة او صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة وعلى ضوء هذا النص فان الدخل الذى تأتى لشركة كنيدي ودنكين يخضع للضريبة ".

---

(١) الدكتور عادل الحياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (٢٤٢).
(٢) استنادا الى أحكام الفقرة (أ-٢) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٧٥/١٦٥) الصادر بتاريخ ١٩٧٥/٦/٢٩ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

مما سبق يتبين ان السند القانوني لاخضاع دخل شركة كنيدي ودنكين للضريبة هو نص الفقرة ١/أ من المادة ٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ باعتبارها قاعدة عامة لاخضاع دخل الأعمال بشكل عام للضريبة ، وذلك بغياب النص الصريح الذي يخضع الدخل من اجور واتعاب تقديم الاستشارات للضريبة وهو ما اخذ به المشرع في الفقرة ا/٥ من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

ثالثا: الخبرة .

وهي عبارة عن تكليف شخص معين يدعى (الخبير) من قبل المحكمة او من قبل اية جهة اخرى بالنظر في الموضوع الفني المعروض امامها ويكون متعلقا بمسالة فنية بحتة من مسائل الطب او الهندسة او الصيدلية او المحاسبة ... الخ وذلك لابداء مجرد الراي حوله عندما يكون اتخاذ القرار المناسب بشانه من الصعوبة بمكان دون اللجوء الى خبير متخصص.

رابعا: التحكيم .

هو عبارة عن تكليف شخص معين يدعي (المحكم) من قبل اطراف النزاع لحسم النزاع الذي نشا بينهم عندما لاتتوفر لديهم الرغبة في عرض هذا النزاع على المحكمة اما لطول الاجراءات المتبعة امامها واما كون النزاع نشا عن مسالة فنية بحتة لاتتوفر لدى القضاء القدرة على اتخاذ القرار المناسب بشانه .

وقد اعتبر المشرع الاتعاب المتاتية من اعمال الخبرة والتحكيم خاضعة لضريبة الدخل(١).

الفرع الثاني: الوساطة التجارية .

الوسيط التجاري "هو كل من يتعاطى مهنة القيام بالوساطة لعقد او تسهيل عقد المعاملات التجارية وما يتفرع عنها ، لقاء اجر دون ان يكون اجيرا أو نائبا عن احد الطرفين"(٢).

---

(١) استنادا إلى احكام الفقرة (ا-٥) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: المادة (٢) من قانون الوكلاء والوسطاء التجاريين رقم (٤٤) لسنة ١٩٨٥ المنشور في الصفحة (١٢٣٥) من العدد (٣٣٢٨) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٩/١ .

وتشمل الوساطة في الاعمال التجارية الوكيل بالعمولة والممثل التجاري .

اولا : الوكيل بالعمولة .

الوكيل بالعمولة هو "الشخص الذي يلتزم بتعاطي الأعمال التجارية باسمه الخاص ولكن لحساب موكله بيعا وشراء وغيرهما من العمليات التجارية مقابل عمولة خاصة"(١).

سواء كانت هذه العمولة نسبة مئوية من قيمة الأعمال أو مبلغا معينا ، اذن فالوكيل بالعمولة هو وسيط بين المنتجين والتجار أو بين كبار التجار وصغارهم يساعد الأولين على تسويق منتجاتهم عن طريق بيعها وكالة لمن يتعامل بها(٢)

وتعتبر العمولات التي يتقاضاها الوكيل بالعمولة دخلا خاضعا للضريبة ، واذا كان هذا الوكيل يعمل لحساب موكل غير مقيم يكون في هذه الحالة ملزما قبل ان يدفع له اي دخل غير معفي من الضريبة أن يخصم منه ما نسبته ١٠% منه لحساب ضريبة الدخل (٣).

ثانيا : الممثل التجاري.

الممثل التجاري هو "الشخص الذي يعمل باسم موكله ويقوم بتمثيل بيت تجاري واحد أو بيوت تجارية ، وتكون الصلة بين الممثل والبيت صلة ثابتة ، والممثل التجاري يختلف عن الوكيل بالعمولة الذي يتعاقد باسمه ، ويقوم باعمال الوساطة لكائن من كان"(٤) .

---

(١) انظر: الفقرة (١) من المادة (٨٢) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

(٢) الدكتور هشام فرعون/مبادئ القانون التجاري العربي /المرجع السابق / صفحة (٤١) .

(٣) انظر: الفقرة (٢) من المادة (١٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) الدكتور عادل الحياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (٢٤٣).

ويعتبر الممثل التجاري اذا كان وكيلا لبيت تجاري بمثابة وكيل عادي أو اذا كان وكيلا لعدة بيوت تجارية وله مكاتب ادارة ولديه مستخدمون اعتبر صاحب مشروع للتمثيل التجاري ويعتبر تاجرا (١).

وفي الكثير من الأحيان يعد الممثل التجاري مستخدما لدى موكله ، اذا ارتبط بموكله برابطة عقد استخدام فانه في هذه الحالة يخضع لضريبة الدخل على هذا الأساس.

وبناء عليه فقد اخضع المشرع ارباح كل من الوكالة بالعمولة والتمثيل التجاري لضريبة الدخل حيث نصت الفقرة ١/ع من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة "المكاسب الناجمة عن اي عقد في المملكة كارباح ... وعمولات الوكالات واتفاقيات التمثيل والوساطة التجارية سواء كان مصدرها من داخل المملكة أو من خارجها" وسواء احترف كل من الوكيل بالعمولة والممثل التجاري المهنة أو قام بها مرة واحدة ، وسواء قام بها تاجر أو غير تاجر وسواء تعلقت كل منهما بالنشاط التجاري او اي عمل من الأعمال المدنية ، وسواء كان مصدر كل منهما داخل الأردن أو من خارجه ما دام انها تاتت فيه .

---

(١) انظر: الفقرة (٢) من المادة (٢٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

الفصل الثاني

الرواتب والأجور وما في حكمها

"تلعب الرواتب والأجور دورا هاما في النشاط الاقتصادي باعتبارها من عوامل تنشيط الطلب الفعلي"(١) لذلك فقد اعتبر المشرع الرواتب والأجور التي يحصل عليها العاملون لدى الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية ولدى جهات القطاع الخاص والمؤسسات الفردية من بين مصادر الدخل التي تخضع للضريبة وذلك لكي تساهم بقسط وافر في أعباء التكاليف العامة.(٢)

ولا يغير من الأمر شيئا كيفية دفع هذه الرواتب والأجور سواء كانت يومية، اسبوعية، شهرية أو سنوية، وتعتبر بمثابة الرواتب والأجور، وتخضع لأحكامها المبالغ التابعة لها ان وجدت كالعمولات والمبالغ التي تدفع من الزبائن مقابل الخدمة... الخ.

الا أن المشرع قد عامل هذا الدخل معاملة خفيفة نسبيا كونه ناتجا من مصدر يحتاج الى العطف والرعاية اكثر من غيره لتدني هذا الدخل في اغلب الاحيان حيث نجده قد اعفى نسبة مئوية منه من الضريبة وذلك بالاضافة الى اعفاء بعض العلاوات اما اعفاء كليا او جزئيا.

اولا: المقصود بالرواتب والأجور.

"ويقصد بالراتب او الأجر المبلغ الذي يدفع مقابل عمل او خدمة اديت للغير وتمت تحت اشرافه" (٣) الا أن العرف قد جرى على التمييز بين لفظة كل من الراتب والأجر باعتبار ان الراتب هو المبلغ النقدي أو العيني الذي يحصل عليه كل من الموظفين لدى الحكومة والسلطات العامة الرسمية والمحلية فيها.

---

(١) الدكاتره عبد المنعم فوزي، عبد الكريم بركات ويونس احمد البطريق/ النظم الضريبية/ الطبعة الثانية/ المكتب المصري الحديث/ الاسكندرية/ ١٩٦٩/ صفحة (٢٥٢).

(٢) تتوقع دائرة ضريبة الدخل ان تبلغ تحصيلاتها من قطاع الموظفين والمستخدمين لسنة ١٩٩٣ حوالي (١٢) مليون دينار. كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د/٧٨٤٢/١١ تاريخ ١٩٩٢/١٠/١٩.

(٣) الدكتور السيد عبد المولى/ التشريع الضريبي المغربي/ مكتبة الطالب/ الرباط/ ١٩٧٩/ صفحة (٢٩٦).

والمستخدمين لدى الشركات والمحال التجارية والصناعية والمؤسسات الفردية ... الخ، لقاء اعمالهم الفكرية والفنية ويدفع هذا الراتب في اغلب الاحيان بصورة شهرية وبشكل منتظم ومستقر نسبيا.

ثانيا : الخصائص التي يمتاز بها الدخل من الرواتب والاجور.

يتميز الدخل المتاتي من الرواتب والاجور بخصائص عدة وفيما يلي موجز لاهمها :

١ - يعتبر هذا الدخل ناتجا عن العمل البحت دون ان يمتزج براس المال وهو العمل الذي يقوم به الموظف او المستخدم اذا كان شخصا طبيعيا لحساب الغير والمرتبط معه بعلاقة تبعية سواء كان هذا الغير شخصا طبيعيا او معنويا. "اما الاشخاص المعنوية فلا تتعاطى مثل هذه الدخول"(١). فاذا قامت شركة بعمل او خدمة لحساب الغير لقاء مبلغ معين فان هذا المبلغ لا يعد من الرواتب والاجور.

٢ - سهولة حصر هذه الدخول كونها تحجز لدى المنبع، حيث يلزم المشرع اصحاب الاعمال، وكل شخص مسؤول عن دفع راتب أو اجر أو ما في حكمهما غير معفي من الضريبة أن يحجز الضريبة المستحقة على هذا الراتب او الاجر لحساب دائرة ضريبة الدخل.(٢)

المبحث الاول: صور الرواتب والاجور الخاضعة لضريبة الدخل.

المطلب الاول: الرواتب والعلاوات وما في حكمها.

الفرع الاول: الرواتب والعلاوات والمكافات.

اولا : الرواتب.

ويقصد بالرواتب تلك المبالغ النقدية اوالعينية التي يحصل عليها كل من:

---

(١) الدكتور احمد محمود حسني/ قضاء النقض الضريبي / منشاة المعارف / الاسكندرية/ ١٩٨٦ / صفحة (٢١٧).
(٢) انظر: الفقرة (أ) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

١ - الموظف لدى الحكومة والسلطات العامة الرسمية والمحلية .

٢ - المستخدم لدى الشركات والمحال التجارية والصناعية والمؤسسات الفردية .

وذلك لقاء اعمالهم الفكرية او الفنية وفي اغلب الاحيان يتم دفع هذه الرواتب بصورة شهرية وبشكل منتظم ومستقر نسبيا .

وتعتبر الرواتب والاجور من مصادر الدخل المهمة الخاضعة للضريبة من حيث الحصيلة الضريبية ، وقد نصت الفقرة ٢/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة الدخل الذي يتاتى من "الرواتب والاجور والعلاوات والمكافات من اي وظيفة بما في ذلك القيمة السنوية المقدرة للسكن او المنامة او الماكل او الاقامة او اي علاوة اخرى...."

ثانيا : العلاوات.

وهي المبالغ الاضافية التي تدفعها الحكومة او السلطات العامة الرسمية والمحلية والشركات والمؤسسات الفردية للعاملين لديها بالاضافة لرواتبهم الاساسية ، ويمكن اعطاء امثله على هذه العلاوات من واقع التشريع الاردني المتعلق بهذا الموضوع(١).

١ - علاوة الفئة : حيث تقسم الوظائف في الدوائر الحكومية الى اربع فئات من الاولى وحتى الرابعة ولكل فئة علاوة بنسبة مئوية معينة من الراتب الاساسي.

٢ - العلاوة الشخصية والعلاوة العائلية : عن الزوجة والاولاد الاربعة .

٣ - علاوة بدل العمل الاضافي:وهي المبالغ التي تدفع للموظف او المستخدم بصفة دورية لقاء عمله ساعات اضافية عن ساعات العمل المقررة قانونا .

---

(١) انظر: احكام نظام العلاوات الموحد للموظفين رقم (٢٢)لسنة ١٩٨٨ المنشور في الصفحة (١٣٢٢) من العدد (٣٥٥٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٧/٢ .

ثالثا : المكافات.

وهي المبالغ التي تدفع للموظف او المستخدم الذي يقوم بعمل مميز او ذو طابع خاص ويختلف عن العمل العادي علاوة على راتبه الاساسي والعلاوات الاخرى سواء اتخذت صفة مبالغ شهرية او سنوية، نسبية او مقطوعة، ويمكن اعطاء مثال على ذلك في المكافات والاكراميات الخاصة بموظفي دائرة ضريبة الدخل والتي تيسر حسن تحقيق الضريبة وعدالة فرضها(١).

وتشمل المكافات تلك المبالغ التي تدفع لاشخاص ليسو موظفين او مستخدمين و لا يتقاضون رواتب وذلك لقاء اعمال ذات طابع مميز مثل مكافات اعضاء مجالس ادارة الشركات المساهمة العامة والمكافات البرلمانية التي تدفع لرئيسي واعضاء مجلسي الامة (الاعيان والنواب) والمكافات التي تدفع لرؤساء واعضاء المجالس العلمية والادبية واللغوية واللجان الحكومية ....الخ.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو هل تعتبر رواتب رئيس الوزراء والوزراء ومخصصات رؤساء واعضاء مجالس ادارة الشركات رواتب ومكافات تخضع لضريبة الدخل بموجب احكام الفقرة ١/٢ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥؟. اجاب على هذا السؤال الديوان الخاص بتفسير القوانين (٢). حيث قال "ان كون كل من رئيس الوزراء والوزراء واعضاء مجلس الامة واعضاء مجالس ادارة الشركات ليسو موظفين بالمعنى القانوني و لا تعتبر المبالغ التي يتقاضونها داخله في مفهوم الرواتب والاجور والعلاوات والمكافات من اي وظيفة، وان رواتب ومخصصات رئيس الوزراء والوزراء واعضاء مجلس الامة هي من قبيل الالتزامات

---

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: القرار رقم (٨) لسنة ١٩٦٩ المنشور في الصفحة (٤٩٣) من العدد (٢١٧١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٩/٥/١٥ .

المترتبة لهم على ذمة الخزينة العامة بمقتضى القانون. أما مكافآت اعضاء مجالس ادارة الشركات فهي عبارة عن مبالغ سنوية تترتب لهم وتكون ناشئة عن عقد او قانون لذلك تدخل في مفهوم المسانهة ".

وعليه فان هذه الدخول تخضع لضريبة الدخل استنادا الى احكام الفقرة أ/٥ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وليس لأحكام الفقرة ٢/١ من نفس المادة.

الفرع الثاني: الالتزام والمسانهة.

اولا : الالتزام.

لم يعرف قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الالتزام ولدى الرجوع الى اقوال الفقهاء اجد ان جانبا منهم (١) يعرف الالتزام بانه "حالة قانونية يرتبط بمقتضاها شخص معين بنقل حق عيني او بالقيام بعمل او بالامتناع عن عمل". وتتنوع مصادر الالتزام حسب احكام القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦ . ومن اهم هذه المصادر تلك التي تنشا اما عن العقد او عن القانون(٢).

ويمكن اعطاء أهم الأمثلة على الالتزام فيما يلي:

١ - المكاسب المرتبة لمدى الحياة. وهي عبارة عن المبالغ التي تدفع للمكلف مدى حياته ومصدرها العقد في اغلب الاحيان كمن يتعاقد مع احدى شركات التامين بان يلتزم بدفع اشتراكات معينة لمدة زمنية معينة ايضا على ان تلتزم شركة التامين بعد مرور هذه المدة بدفع مبلغ شهري معين له مدى حياته. وتعتبر هذه المبالغ خاضعة للضريبة ما لم تعف بصراحة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل او بموجب احكام اي قانون آخر.

---

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهوري/ الوسيط في شرح القانون المدني/ نظرية الالتزام بوجه عام / الطبعة الثانية/ دار النهضة العربية/ القاهرة/ ١٩٦٤ / صفحة (١٢٥).
(٢) لمزيدا من التفاصيل انظر: الدكتور انور سلطان/ مصادر الالتزام في القانون المدني الاردني/ الطبعة الاولى/ منشورات الجامعة الاردنية / عمان / ١٩٨٧ / صفحة (٢) وما بعدها.

٢ - المبالغ المدفوعة كنفقة شرعية . وهي عبارة عن المبالغ التي يلتزم المكلف بدفعها كنفقة دورية ومنتظمة لافراد عائلته او احدهم او احد اقاربه ، ويعتبر نص القانون مصدرا لهذا الالتزام ويتم الالتزام بالنفقة بالتراضي احيانا كان يلتزم الفرد بدفع مبلغ معين لوالدته كنفقة شرعية وغالبا ما يصدر حكم بالنفقة الشرعية من محكمة ذات اختصاص . وقد اختلف جانب من الدارسين لقانون ضريبة الدخل في مدى خضوع مثل هذه المبالغ للضريبة فجانب يرى(١) أن النفقة الشرعية التي يلتزم بها احد الافراد لزوجته او اولاده او بعض محارمه بصورة راتب شهري دوري ومنتظم تخضع لضريبة الدخل كون المشرع قد اخضع للضريبة كل التزام بشكل مطلق، والنفقة الشرعية ما هي الا التزام في ذمة المكلف بها تجاه المنتفع. وجانب آخر يرى(٢) ان هذه النفقة لا يجوز أن تعتبر دخلا لمن قبضها الا اذا جرى تنزيلها من دخل دافعها، ولكن لا بد ان يكون المستفيد منها غير محارم الدافع لأن زوجة المكلف واولاده مسئول هو شرعا عن اعالتهم، وان دفع المكلف لمثل هذه النفقة على من لهم عليه حق اعالتهم انما هو تصرف المكلف وتوزيع لدخله على اعبائه العائلية ولا مجال لاعتبار هذا خاضعا للضريبة عند تسلمه .

وارى أن مثل هذه النفقة اذا كانت مقررة بالتراضي او بالتقاضي لصالح زوجة المكلف او لكل من والديه واولاده اذا تولى اعالتهم لا تخضع لضريبة الدخل وذلك للأسباب التالية :

---

(١) الدكتور عادل الحياري/ الضريبة على الدخل العام/ المرجع السابق / صفحة (٢٦٠) .

(٢) مصطفى محمد عرقاوي/الضريبة على الدخل في الدفة الغربية حسب احكام القانون الاردني /١٩٨٢/ صفحة (٤٩) .

اولا : كون هذه النفقة تمثل تصرف المكلف في دخله وتوزيعه على تكاليف معيشة من يعولهم ، "ومبلغ الاعالة هذا معفى من الضريبة بالنسبة لدخل المكلف نفسه "(١) .

ثانيا : ان هذه النفقة قد لا تدفع لمستحقها نقدا بل تدفع له عينا كتامين ما يحتاجه من مسكن وملبس وماكل.... الخ.

ثالثا : ان هذه النفقة غالبا ما تقدر بحسب تكاليف المعيشة للمنفق عليه مع مراعاة حالة المنفق المادية وبالنتيجة بالكاد تزيد على حد "الاعفاء من الضريبة المقرر لكل مكلف"(٢) .

اما اذا كان الالتزام بدفع مبلغ معين لشخص آخر بصورة دورية ومنتظمة فان هذا المبلغ يخضع للضريبة بالنسبة لهذا الاخير ولا ارى ما يقول به البعض(٣) من ضرورة ان يتم تنزيل مبلغ الالتزام المدفوع من دخل الدافع حتى لا يخضع للضريبة مرتين كون المعيار الذي يحكم تنزيل هذا المبلغ من دخل المكلف هو معرفة فيما اذا كان قد دفع هذا المبلغ كنفقة انفقت او استحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج الدخل الخاضع للضريبة(٤) أم لا ؟

ثانيا : المسانهة .

لم يعرف قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المقصود بكلمة المسانهة الا ان الديوان الخاص بتفسير القوانين (٥) يرى "أن المقصود بها هو كل مبلغ يترتب للمكلف سنويا لقاء عمل يقوم به سواء اكان هذا الدخل السنوي ناشئا عن عقد أو عن القانون وحيث أن المكافاة التي يتقاضاها اعضاء مجالس ادارة الشركات

---

(١)(٢) انظر: الفقرة (أ) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) مصطفى محمد عرقاوي/ الضريبة على الدخل/ المرجع السابق / صفحة (٤٩) .
(٤) انظر: المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٥) انظر: قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم (٨) لسنة ١٩٦٩ المشار اليه سابقا .

انما تدفع لهم مسانهة استنادا لقانون الشركات لقاء قيامهم باعمال ادارة الشركة فانها تدخل في مدلول كلمة مسانهة ".

المطلب الثاني: المزايا النقدية.

وهي المبالغ التي يحصل عليها الموظف او المستخدم بالاضافة لرواتبه بصورة تبعية، وعلى اية صورة كانت ومهما كانت التسمية وسواء كانت هذه المبالغ دورية أو عرضية اختيارية أو اجبارية مدفوعة مباشرة من قبل صاحب العمل او من الغير او غير مباشرة وذلك في حالة ما يتحمل صاحب العمل اعباء مقررة اصلا على عاتق الموظف او المستخدم.

ويشترط في هذه المزايا النقدية حتى تخضع للضريبة ما يلي:

١ - أن يكون الموظف او المستخدم قد حصل على هذه المزايا بصورة تبعية نتيجة ارتباطه مع صاحب العمل برابطة قانونية.

٢ - وان تكون هذه المزايا النقدية مخصصة لزيادة دخل الموظف أو المستخدم وليست مخصصة للقيام بمتطلبات ومهام الوظيفة.

ومن هنا أجد أن المزايا النقدية لغايات فرض ضريبة الدخل تنقسم الى قسمين: مزايا نقدية خاضعة للضريبة واخرى معفاة.

الفرع الاول: المزايا النقدية الخاضعة لضريبة الدخل.

لقد اعتبر المشرع بعضا من المزايا النقدية المدفوعة للموظف او المستخدم خاضعة لضريبة الدخل، ومن هذه المزايا ما يلي:

اولا : بدل السكن.

تعتبر المبالغ المدفوعة للموظف او المستخدم كبدل سكن ميزة عمل نقدية ،وتخضع للضريبة اذا دفعت بصورة دائمة ومستمرة،

اما بدل السكن الذي يعطي للموظف او المستخدم بصورة طارئة او عرضية اذا تطلب عمله السكن مؤقتا خارج مركز عمله فلا يخضع للضريبة في هذه الحالة باعتباره نفقة تستلزمها الوظيفة .

وتجدر الاشارة الى انه في حالة اخضاع بدل السكن المدفوع للموظف او المستخدم لضريبة الدخل وبالمقابل يكون هذا الموظف او المستخدم يسكن بالايجار لدى الغير فان القانون "يعفي من دخله ما نسبته ٥٠% من الالفي دينار الاولى من بدل الايجار الذي يدفعه وما نسبته ٢٥% مما زاد عن ذلك"(١).

ثانيا : الضريبة على الرواتب والاجور .

الاصل أن الضريبة على الرواتب والاجور المدفوعة للموظف او المستخدم انها مستحقة عليه ، ويلزم المشرع صاحب العمل باقتطاعها لحساب ضريبة الدخل .

ولكن هناك حالات معينة يلتزم صاحب العمل بان يدفع ضريبة الدخل وضريبة الخدمات الاجتماعية عن الموظف أو المستخدم لديه وعندها يصبح مقدار الضريبة المدفوعة ميزة عمل نقدية تضاف لراتبه وتخضع لضريبة الدخل سواء كان صاحب العمل ملتزما بذلك بموجب العقد او متبرعا . وبالمقابل تعتبر هذه الضرائب من النفقات التي يتكبدها صاحب العمل في سبيل انتاج الدخل يتوجب تنزيلها من الدخل القائم (٢).

ثالثا : اشتراكات التامينات الاجتماعية .

الاصل ان الاشتراكات في التامينات الاجتماعية كالضمان الاجتماعي والتامين الصحي والتقاعد والادخار والتوفير تترتب على الموظف او المستخدم ذاته وتقتطع من راتبه وتدفع للجهات المعنية وبالتالي اوجب المشرع تنزيل قيمة هذه الاشتراكات من

---

(١) انظر: الفقرة (ج) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٨٥/١٢٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٢/١٢ المنشور في الصفحة (١٤٥١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٥ .

اجمالي راتبه (١) ولكن اذا التزم صاحب العمل بدفع قيمة هذه الاشتراكات نيابة عن الموظف او المستخدم لديه اعتبرت هذه القيمة ميزة عمل نقدية يتوجب اضافتها لراتبه وتخضع لضريبة الدخل كونها اصبحت مقررة لمصلحته الشخصية وليس لمصلحة الوظيفة وسواء كان صاحب العمل قد دفع هذه الاشتراكات بموجب القانون او العقد او متبرعا.

ويرى جانب من الفقه (٢) عكس هذا التوجه حيث "يرى أن المبالغ التي يدفعها صاحب العمل على شكل نسبة مئوية من رواتب العاملين لديه مساهمة في عقد تامينات اجتماعية لا تدخل في حساب الضريبة لأنها لا تعد ميزة نقدية للموظف وانما هي مساهمة اجبارية طبقا للقوانين السارية وبالتالي لا يحاسب عنها الموظف أو المستخدم ضريبيا، وبالمقابل يتم تنزيلها من دخل صاحب العمل كنفقة انتاجية". وهذا هو الجاري عليه العمل في دائرة ضريبة الدخل (٣).

رابعا: فروقات العملة.

تقوم بعض المؤسسات العامة او الخاصة احيانا بصرف نسبة مئوية معينة من رواتب العاملين لديها من غير الأردنيين بالعملة الأجنبية (غالبا الدولار) بسعر تشجيعي وذلك لغايات التحويل الى خارج الأردن وتتحمل هذه المؤسسات الفرق ما بين السعر الرسمي الصادر عن البنك المركزي والسعر التشجيعي اعلاه ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرار وزارة التعليم العالي (٤) والمتضمن صرف ما نسبته ٤٠% من رواتب اعضاء الهيئة التدريسية من غير الأردنيين بالدولار بسعر ٤٠٠ فلس حيث تتحمل الجامعة الفرق ما بين السعر الرسمي الصادر عن البنك المركزي والسعر

(١) نصت الفقرة (ز) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ على انه "يعفى من الضريبة مساهمة المستخدم (بفتح الدال) في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي او في صندوق الادخار او توفير او تامين صحي او تقاعد او اي صندوق آخر مماثل يوافق عليه الوزير".
(٢) الدكتور عيسى محمد ابو طبل/ الضريبة العامة على الدخل/ المرجع السابق/ صفحة (١٨٩).
(٣) انظر: الفقرة (هـ) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٤) انظر: قرار وزارة التعليم العالي رقم (٣٠٧) تاريخ ١٩٨٩/٣/٢٧ / المشار اليه في كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ض د / ٨٨٩٤/١٥ تاريخ ١٩٩٠/١٢/٣١ والموجه لرئيس جامعة اليرموك/ اربد.

المذكور اعلاه وصرف نسبة ٦٠% الباقية بالدينار الاردني وبذلك فان الجامعة تتحمل من موازنتها فرق الزيادة المطلوبة لعضو هيئة التدريس وذلك ما بين السعر الرسمي والسعر المبين بقرار مجلس التعليم العالي.

وبناء على ذلك فان الفرق الحاصل عن هذه العملية يعتبر ميزة عمل يجب ان تضاف للراتب وتخضع لضريبة الدخل.

خامسا: العمولات.

وهي المبالغ التي يحصل عليها الموظف او المستخدم من صاحب العمل مقابل مساهمته في زيادة المبيعات او التحصيلات وغالبا ما تدفع هذه العمولات سنويا، وقد تكون مبالغ مقطوعة او نسبية. وتعتبر ميزة عمل تضاف الى الراتب وتعامل معاملته وتكون خاضعة لضريبة الدخل. ويمكن اعطاء مثال على ذلك في العمولات التي تدفعها شركات التامين للموظفين والمستخدمين لديها عن عقود التامين التي ابرمت مع الزبائن بواسطتهم وتحسب بنسبة مئوية من اقساط التامين. والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو هل المقصود بالعمولات الخاضعة لضريبة الدخل تلك العمولات الاجمالية ام الصافية ؟.

ارى ان المقصود هي العمولات الصافية اي بعد تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت في سبيل انتاج هذا الدخل، فاذا انفق الموظف او المستخدم لدى شركة التامين مثلا مصاريف تتعلق بالسفر للوصول الى جماعة معينة في منطقة ما من اجل اقناعهم بالتامين على حياتهم وحصل على عمولة من اقساط التامين المدفوعة من قبلهم لشركة التامين فمن حقه ان ينزل هذه المصاريف من العمولات الاجمالية المدفوعة له طالما ان الشركة لا تتعهد بمثل هذه المصاريف وقد سبق وان قال بهذا الراي جانب من الفقه (١).

---

(١) الدكتور حسن محمد كمال/ المحاسبة الضريبية / دار الجيل للطباعة/ القاهرة/ ١٩٧٥ /صفحة (٢٨٥).

سادسا: مقابل الخدمة.

وهي المبالغ التي تدفع من الزبائن للعاملين لدى المحال العامة كالفنادق والمطاعم والمقاهي ودور اللهو... الخ. وذلك بحكم طبيعة اعمالهم، وتعتبر هذه المبالغ ميزة عمل يجب ان تضاف الى رواتبهم وتخضع لضريبة الدخل، وفي الغالب ما تشكل هذه المزايا مبالغ كبيرة جدا خاصة في دور اللهو.

سابعا: بدل الاجازات.

ان بدل الاجازة المدفوعة للموظفين او المستخدمين تاخذ حكم الراتب او الاجر وتعتبر جزءا منه وتخضع لضريبة الدخل.

وبالمقابل يتم تنزيل بدلات الاجازات المدفوعة للموظفين او المستخدمين من الدخل القائم لصاحب العمل اذا قام هذا الاخير باقتطاع الضريبة منها ودفعها(١).

الفرع الثاني: المزايا النقدية المعفاة من ضريبة الدخل.

لقد اعفى المشرع بعض المزايا النقدية من ضريبة الدخل اما اعفاء كليا واما اعفاء جزئيا ويمكن اعطاء امثلة على المزايا النقدية المعفاة من ضريبة الدخل كما يلي:

اولا: علاوة السفر.

وتمثل المبالغ التي تمنح للموظف او المستخدم الذي تتطلب مهام عمله التنقل باستمرار سواء بسيارته الخاصة او بوسائل النقل الاخرى، وتعني كذلك المبالغ التي تمنح له بسبب سفره الى خارج مركز عمله بمهمة رسمية لغايات العمل وتشمل ايضا المبيت هناك. ويمكن اعطاء مثال على علاوة السفر هذه في بدل التنقلات الشهرية التي تدفع للموظف او المستخدم الذي تستلزم طبيعة عمله التنقل المستمر اثناء العمل.(٢)

---

(١) انظر: الفقرة (أ-٢) من المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ونظام اقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والاجور رقم (١١) لسنة ١٩٨٦ الصادر بمقتضاها والمنشور في الصفحة (٢٤٤) من العدد (٣٣٧٣) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٦/٢/١.

(٢) انظر: المواد (٧، ٨، ٩، ١٠) من نظام الانتقال والسفر رقم (٥٦) لسنة ١٩٨١، المنشور في الصفحة (٧٤٩) من العدد (٣٠٠٨) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨١/٦/١.

وتعتبر علاوات السفر التالية معفاة من ضريبة الدخل:

١ - اعفاء علاوة السفر المدفوعة لموظفي القطاع العام. حيث تعتبر معفاة اعفاء كليا.(١) كون القطاع العام لا يدفع مثل هذه العلاوة لموظفيه الا اذا تطلبت مهام اعمالهم مثل هذه العلاوة ولا تمنح الا بالقدر اللازم لهذه الاعمال دون أن يبقى للموظف في اغلب الاحيان شيء يستغله لمصلحته او منفعته الشخصية، بل يلاحظ احيانا ان هذه العلاوة لا تكفي حتى لتغطية النفقات الفعلية بل تقل عنها كثيرا، واذا فرضنا ان هذه العلاوة لم تنفق لغايات الوظيفة فهل تخضع لضريبة الدخل على الرغم من ان الاعفاء جاء كليا؟ ارى بعدم وجود ما يمنع من اخضاعها للضريبة، والدليل على ذلك ان علاوة الاعاشة والسفر ليست منحة تعطى للموظف او المستخدم تلقائيا وانما تمنح لمن تتطلب مهام عمله التنقل باستمرار من جهة وشريطة ان يتم انفاقها في سبيل العمل(٢) من جهة اخرى.

٢ - علاوة السفر واجور التنقلات المدفوعة لمستخدمي القطاع الخاص، بما لا يزيد على ١٠% من الراتب الاساسي للمستخدم اذا جرى انفاقها في مركز العمل وبما لا يزيد على ٢٠% اذا جرى انفاقها خارج مركز العمل(٣).

٣ - علاوة السفر واجور التنقلات المدفوعة لأعضاء مجالس الادارة لكل عضوية بما لا يزيد على ٦٠٠ دينار سنويا للمقيم و ١٢٠٠ دينار سنويا لغير المقيم وبحيث لا يزيد مجموع المبلغ الاجمالي المعفى على هذا الوجه ١٥٠٠ دينار في السنة للمقيم و ٢٥٠٠ دينار في السنة لغير المقيم مهما تعددت العضوية(٤).

---

(١) انظر: الفقرة (١-٢) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعليمات احتساب العلاوات والبدلات الناشئة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥ الصادر بموجبها والمنشورة في الصفحة (١٧٥٨) من العدد (٣٣٥٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١١/١٦ .

(٢)(٣)(٤) انظر: المادتين (١، ٢) من تعليمات احتساب العلاوات والبدلات الناشئة عن الاستخدام رقم(١)لسنة ١٩٨٥ .

ثانيا: بدل الغذاء (الاعاشة).

وهي المبالغ التي تدفع للموظف او المستخدم كبدل اعاشة في الحالات التي تتطلب مهام الوظيفة العمل مدة طويلة يتعذر خلالها على المستفيد تناول الطعام في بيته او كانت طبيعة العمل تتطلب تناول غذاء معين، فهذه المبالغ لا تخضع لضريبة الدخل كونها لا تعتبر ميزة لفائدة الموظف او المستخدم بل تصرف من اجل القيام بمهام الوظيفة، اما اذا كان هذا البدل بمثابة التعويض على المستفيد منها كونه ياتي بغذائه معه من منزله الى محل عمله فعندها يعتبر هذا البدل ميزة نقدية وتخضع لضريبة الدخل(١).

هذا وقد اعفى المشرع من ضريبة الدخل علاوة الاعاشة والسفر المدفوعة لكل من:

أ - الموظف لدى الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية فيها بشكل مطلق(٢).

ب - المستخدم لدى القطاع الخاص شريطة انفاقها في سبيل العمل وبالقدر الذي ينفق فعلا (٣) واعتقد ان الهدف من هذا القيد هو للحيلولة دون التهرب الضريبي تحت هذا الاسم من العلاوات.

ثالثا: علاوة بدل التمثيل.

وتعني تلك المخصصات التي تدفع للمسؤلين الرسميين الحكوميين وموظفي الدولة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية من اجل انفاقها على متطلبات الوظيفة او المنصب (٤).

ويلاحظ هنا ان علاوة بدل التمثيل التي تعفى من ضريبة الدخل هي العلاوة الممنوحة للعاملين لدى القطاع العام و لا تشمل علاوة بدل التمثيل الممنوحة للعاملين لدى القطاع الخاص

---

(١) رفيق الاخدبار/ الضريبة على الدخل اصول محاسبتها وتدقيقها/ الضريبة على الرواتب والاجور / الجزء الثاني/ المطبعة الجديدة/ دمشق /١٩٦٣/ صفحة (٤٢).

(٢)(٣) انظر: الفقرتين (أ،ب) من المادة (٢) من تعليمات احتساب العلاوات والبدلات النافذة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) انظر: المادة (١) من تعليمات احتساب العلاوات والبدلات النافذة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥ .

وبالتالي فإن علاوة بدل التمثيل الممنوحة لمستخدمي الشركات وللمديرين ولرؤساء واعضاء مجالس اداراتها غير معفاة من ضريبة الدخل.

رابعا: علاوة الضيافة.

وتعني المبالغ التي تدفع للمستخدم بهدف تكريم زبائن صاحب العمل ومن اجل مصلحة العمل (١) وتقضي تعليمات الادارة الضريبية بان يعطى من ضريبة الدخل علاوة الضيافة التي تدفع للموظفين والمستخدمين بشرط ان لا يزيد مقدار هذا الاعفاء على ما نسبته ١٠% من الراتب الأساسي السنوي او مبلغ ٢٤٠ دينار سنويا ايهما اقل (٢).

وتجدر الاشارة الى ان مجموع علاوات الضيافة الممنوحة من صاحب العمل للمستخدمين لديه تحسب من ضمن النفقات المتعلقة بالضيافة التي يتكبدها صاحب العمل والتي تعتبر واجبة التنزيل من دخله الاجمالي(٣).

المطلب الثالث: المزايا العينية.

عند الحديث عن المزايا العينية تثور اشكالات كثيرة تنحصر في تحديد مفهوم هذه المزايا وبيان اشكالها التطبيقية ومدى خضوعها لضريبة الدخل بعد ان يتم تقديرها نقدا سواء بقيمتها الحقيقية كقاعدة عامة او بقيمتها التقديرية خروجا على هذه القاعدة.

---

(١)،(٢) انظر: المادتين (٤،١) من تعليمات احتساب العلاوات والبدلات الناتجة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥.

(٣) انظر: الفقرة (م) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥. والمادة (٣) من تعليمات نفقات الضيافة رقم (٣) لسنة ١٩٨٥ والمنشورة في الصفحة (١٧٧٠) من العدد (٣٣٥٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١١/١٦ والتي تقضي المادتين (٢،١) منها بالسماح بتنزيل نفقات الضيافة التي يتكبدها المكلف في سبيل انتاج الدخل الخاضع للضريبة خلال السنة بما لا يزيد على نصف الواحد بالمائة من دخل المكلف الاجمالي السنوي من مصادر دخله الخاضعة للضريبة او عشرة الاف دينار سنويا ايهما اقل مهما تعددت مصادر الدخل.

الفرع الاول: تعريف المزايا العينية وشروط خضوعها لضريبة الدخل.

اولا : تعريف المزايا العينية .

المزايا العينية هي عبارة "عن كل الخدمات والمنافع المادية بعد تقييمها نقدا والتي يحصل عليها الموظف او المستخدم بسبب وظيفته سواء كانت هذه المزايا تمنح له دوريا او بصفة عرضية، وسواء كانت تمنح له مجانا او بمقابل لا يتناسب مع قيمتها الحقيقية، او كانت نتيجة عمل اضافي او دون عمل"(1).

ثانيا: شروط خضوع المزايا العينية لضريبة الدخل .

حتى تخضع المزايا العينية لضريبة الدخل يجب أن يتوافر فيها ما يلي:

١ - أن تمنح للموظف او المستخدم بدون مقابل (مجانا) فاذا دفع الموظف او المستخدم قيمة هذه المزايا كاملة فانها لم تعد ميزة عمل وبالتالي لا تخضع لضريبة الدخل اما اذا دفع جزء من قيمتها فقط وتحمل صاحب العمل الجزء الاخر فان هذا الجزءيعتبر ميزة عمل عينية يجب أن تضاف بعد تقييمها نقدا الى راتب الموظف أو المستخدم المستفيد منها وتخضع لضريبة الدخل.

٢ - ان تمنح للموظف او المستخدم بهدف الاستفادة منها شخصيا وليس لتمكينه من اداء مهام وظيفته اذا احتاجت ذلك، كان تتطلب ملابس معينة ويقوم صاحب العمل بتقديمها للمستخدم لديه مجانا ففي مثل هذه الحالة لا يحصل المستخدم من هذه الميزة على اية منفعة شخصية وبالتالي لا تعد خاضعة لضريبة الدخل.

---

(1) الدكتور احمد نور/ مبادىء المحاسبة الضريبية / مؤسسة شباب الجامعة/ الاسكندرية/ ١٩٧٢ / صفحة (٤١٢).

الفرع الثاني: تقييم المزايا العينية وتطبيقاتها العملية.

اولا: تقييم المزايا العينية.

يمكن تقييم المزايا العينية من اجل اخضاعها لضريبة الدخل باحدى النظريتين التاليتين:

١ - نظرية القيمة الحقيقية.

وبموجب هذه النظرية يتم تقييم المزايا العينية على أساس القيمة الحقيقية لهذه المزايا مهما بلغت قيمتها دون الالتفات الى مدى حاجة الموظف او المستخدم الفعلية لها.

٢ - نظرية القيمة الشخصية.

وبموجب هذه النظرية يتم تقييم المزايا العينية على أساس المنفعة الشخصية التي عادت على الموظف أو المستخدم من جراء منحه هذه المزايا دون الالتفات الى القيمة الحقيقية لها.

ويمكن توضيح هاتين النظريتين في المثال التالي:

اذا منح صاحب العمل المستخدم لديه الاعزب شقة قيمتها الايجارية ١٠٠٠ دينار سنويا دون مقابل تكريما لجهوده في عمله فطبقا لنظرية القيمة الحقيقية يجب اضافة مبلغ ١٠٠٠ دينار الى راتب المستخدم لكي تخضع لضريبة الدخل كون الميزة العينية تقدر بهذا المبلغ، وطبقا لنظرية القيمة الشخصية لا يضاف الى راتب المستخدم الا مبلغ معين من ال ١٠٠٠ دينار يمثل هذا المبلغ ايجار شقة تتناسب مع وضع المستخدم العائلي كونه أعزب مع مراعاة سكن امثاله من المستخدمين.

وأرى أن نظرية القيمة الشخصية اعدل ضريبيا من نظرية القيمة الحقيقية كونها لا تعتد الا بمقدار الفائدة الشخصية التي استفاد منها الموظف او المستخدم فقط.

ثانيا: صور المزايا العينية وتطبيقاتها العملية.

المزايا العينية كثيرة الصور والاشكال، والتطبيق العملي لكل صورة قد يختلف عن الصورة الاخرى. ومن اهم صور واشكال المزايا العينية ما يلي:

١ - السكن:

قد يمنح صاحب العمل الموظف او المستخدم لديه سكنا تكريما وتشجيعا له وذلك باحدى صورتين:

أ - بصورة مجانية.

وفي هذه الحالة يعتبر قيمة السكن ميزة عمل تضاف لراتب الموظف او المستخدم وتخضع لضريبة الدخل. ويختلف تقدير هذه القيمة باختلاف نوع السكن فيما اذا كان مستاجرا من قبل صاحب العمل او ملكا له.

ففي حالة كون السكن مستاجرا يعتبر بدل الايجار المدفوع من قبل صاحب العمل ميزة عمل تضاف لراتب الموظف او المستخدم.(١) وارى أن الادارة الضريبية قد اعتمدت على نظرية القيمة الحقيقية في اخضاع هذه الميزة لضريبة الدخل بصرف النظر عن الفائدة الشخصية للموظف او المستخدم من هذا السكن الذي قد يكون زائدا او ناقصا عن حاجته.

وفي حالة كون السكن ملكا لصاحب العمل وكان هذا السكن داخل مناطق وحدود المجالس البلدية والقروية ومخمنا لغايات قانون ضريبة الابنية والاراضي فان القيمة الايجارية السنوية الصافية المقدرة لهذه الغاية تعتبر ميزة عمل يجب أن تضاف لراتب الموظف او المستخدم، واذا لم يكن هذا السكن مخمنا لاي سبب من الاسباب فتعتبر القيمة السنوية ما يعادل ١٠% من مجموع الراتب الاجمالي السنوي للموظف او المستخدم (٢). وارى ان الادارة الضريبية قد تراجعت قليلا عن نظرية

---

(١)(٢) انظر: الفقرتين (أ-ب) من المادة (٥) من تعليمات احتساب العلاوات والبدلات الناشئة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥.

القيمة الحقيقية واخذت بنظرية القيمة الشخصية في اخضاع قيمة هذه الميزة لضريبة الدخل كونها اعتبرت ميزة السكن المجاني ١٠% من الراتب الاجمالي السنوي للموظف او المستخدم بصرف النظر عن قيمة ايجار المثل او القيمة الحقيقية للإيجار.

ب - بصورة أن يدفع الموظف او المستخدم جزءا من الايجار .

وفي هذه الصورة يخضع جزء من الايجار لضريبة الدخل باعتباره ميزة عمل في الحالتين التاليتين:

- في حالة الفرق بين ما يدفعه الموظف او المستخدم وبين ما يدفعه صاحب العمل كبدل ايجار في حالة كون السكن الذي يقيم فيه الموظف او المستخدم مستاجرا من قبل صاحب العمل.

- في حالة الفرق بين ما يدفعه الموظف او المستخدم وبين قيمة السكن الايجارية الصافية في حالة كون السكن ملكا لصاحب العمل من جهة ومخمنا لغايات ضريبة الأبنية والأراضي من جهة اخرى (١).

٢ - المآكل والمنامة والاقامة.

اذا قدم صاحب العمل للموظف او المستخدم لديه مآكلا او منامة او اقامة او كلاهما بصورة دائمة وبدون مقابل (سواء نص على ذلك عقد الاستخدام ام لم ينص) فان قيمة كل منهما تعتبر ميزة عمل يجب ان تضاف الى راتب الموظف او المستخدم المستفيد وتخضع للضريبة، "وتقدر قيمة هذه المزايا من قبل صاحب العمل ويثبتها في كشوف رواتب المستخدمين الشهرية التي يقدمها لدائرة ضريبة الدخل"(٢) والتي غالبا ما

---

(١) انظر: الفقرة (ج) من المادة (٥) من تعليمات احتساب العلاوات والبدلات الناشئة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٦) من تعليمات احتساب العلاوات والبدلات الناشئة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥ .

تقدر بكلفتها الفعلية ، ولكن اذا قدم صاحب العمل للموظف او المستخدم لديه الماكل او المنامة او الاقامة بصورة مؤقتة او عرضية وبدون مقابل وذلك عندما تتطلب ظروف العمل اداءه بصورة مستمرة لاكثر من ساعات العمل المقررة او العمل ليلا ولمدة مؤقتة واضطر صاحب العمل عندها تقديم الماكل او المنامة او الاقامة لمستخدمين لديه عن هذه المدة المؤقتة فإن قيمة هذه المزايا العينية لا تخضع للضريبة .

وفي كلتا الحالتين المشار اليهما سابقا فان قيمة هذه المزايا يجب تنزيلها من دخل صاحب العمل كنفقات انتاجية انفقت حصرا في سبيل الحصول على الدخل شريطة ان يكون صاحب العمل قد اضاف القيمة الخاضعة للضريبة الى رواتب المستخدمين لدية وقام باقتطاع الضريبة عنها عند المنبع ودفعها لدائرة ضريبة الدخل .

٣ - الملابس.

لا تعتبر قيمة الملابس التي تصرف للموظف او المستخدم الذي تتطلب طبيعة عمله ارتداء ملابس معينة ميزة عمل وبالتالي لاتخضع لضريبة الدخل، اما اذا لم تكن طبيعة عمله تتطلب ارتداء مثل هذه الملابس، وانما صرفت لمنفعته الشخصية فان قيمتها تعتبر ميزة عمل وتخضع لضريبة الدخل كان تصرف احدى المؤسسات للموظفين او المستخدمين لديها ملابس معينة دون مقابل و لا تشترط عليهم ارتداءها اثناء العمل .

٤ - وسائل النقل المجانية .

قد يخصص صاحب العمل للموظفين او المستخدمين لديه وسائل نقل لنقلهم من والى مراكز اعمالهم مجانا وذلك على اعتبار ان اعمالهم تستوجب حضورهم في الصباح الباكر مثلا ومغادرتهم في المساء المتاخر فبان قيمة هذه الميزة لا

تعتبر خاضعه لضريبة الدخل، كونهما قد انفقت في سبيل الوظيفة، اما اذا لم تكن طبيعة اعمالهم تستوجب ذلك وانما وضعت هذه الوسائل لمنفعتهم الشخصية او تكريما لهم على اعمالهم اعتبرت قيمة هذه الميزة العينية خاضعة لضريبة الدخل.

وأرى ان قيمة تذاكر السفر المجانية (جوا وبرا وبحرا) او ذات السعر المخفض والتي تمنحها مؤسسات وشركات الطيران ومكاتب السياحة والسفر وشركات الملاحة البحرية للعاملين لديها تعتبر ميزة عمل عينية تخضع لضريبة الدخل بالكامل اذا منحت هذه التذاكر مجانا ويخضع الفرق بين ثمن التذكرة الحقيقي والثمن الذي دفعه المستفيد اذا منحت بسعر مخفض.

٥ - الهواتف المجانية.

قد يخصص صاحب العمل وعلى نفقته الخاصة للموظف أو المستخدم لديه هاتفا اذا تطلبت مهام عمل هذا الأخير وجود هاتف في منزله اذ قد يحتاج لخدماته خارج أوقات عمله كحالة الأطباء في المستشفيات الخاصة مثلا. فإن ذلك لايعتبر ميزة عمل عينية وبالتالي لاتخضع لضريبة الدخل، ولكن لابد وأن يستخدم هذا الهاتف لغايات شخصية وخاصة، فهل تعتبر قيمة هذه المكالمات ميزة عمل عينية تخضع لضريبة الدخل؟.

الجواب بالايجاب ولكن المشكلة تكمن في صعوبة تقدير قيمة الاستفادة الشخصية منها.

٦ - العلاجات المجانية.

لا يعتبر العلاج المجاني من المزايا العينية التي تخضع لضريبة الدخل لأنه يصرف لفائدة الوظيفة اذ يمكن الموظف أو المستخدم من القيام بعمله على خير وجه وبانتظام دون أن يتعطل مدة طويلة، الأمر الذي يؤدي الى زيادة انتاجه (١).

(١) الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار / اصول التشريع الضريبي المصري/ المرجع السابق / فقرة (٢٢٨).

وفي ختام الحديث عن المزايا العينية اود ان اشير الى قرار لمحكمة التمييز رقم ١١٢/ ١٩٨٤ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان القيمة السنوية للمسكن او المنامة او المآكل او الاقامة تعتبر من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة بالنسبة للمستفيد منها، وهذا يعني انها تعتبر جزءا من الراتب اذا التزم المكلف بقيمتها ولا تعد من الراتب ان قدم صاحب العمل المنامة والمسكن والمآكل بلا بدل، ولكنها في الحالتين تعتبر من نفقات الانتاج التي انفقت في سبيل انتاج الدخل بالنسبة لصاحب العمل".

المبحث الثاني: صور الرواتب والأجور المعفاة من ضريبة الدخل.

في الحقيقة انه ليست كل الرواتب والأجور وما في حكمها والتي تنشأ في الأردن سواء كانت تعود للأردنيين او لغير الأردنيين، تخضع لضريبة الدخل، بل ان الكثير من هذه الرواتب والأجور لا تخضع لهذه الضريبة، وذلك كون قانون ضريبة الدخل ينص على اعفائها لاسباب سياسية واجتماعية مختلفة.

المطلب الأول: الاعفاءات المقررة للاعتبارات السياسية.

تتطلب الروابط والعلاقات الدبلوماسية مع الدول الاخرى اعفاء رواتب واجور العاملين لدى السلكين الدبلوماسي والقنصلي من ضريبة الدخل، ويهدف مثل هذا الاعفاء الى منع الازدواج الضريبي من جهة ومن جهة اخرى مراعاة ظروف عمل ومعيشة فئة معينة من الموظفين والمستخدمين خارج اوطانهم.

الفرع الأول: رواتب واجور اعضاء السلكين السياسي والقنصلي الأردنيين وموظفي الحكومة بحكم عملهم في الخارج.

نصت الفقرة ١٥/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من ضريبة الدخل اعضاء

---

(١) القرار:قرار محكمة التمييز رقم (١) في القضية رقم (١٩٨٤/١١٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٤/٦/٢ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

كليا "المخصصات والعلاوات التي تدفع لاعضاء السلك السياسي والقنصلي الأردني وموظفي الحكومة والمؤسسات العامة بحكم عملهم في الخارج" .

وباستقراض هذا النص اجد ان المشرع قد اقتصر هذا الاعفاء على المخصصات والعلاوات الاضافية التي تمنح لهؤلاء الموظفين من خزينة الدولة نتيجة قيامهم باعمال خارج البلاد وذلك بسبب ما يتكبدونه من نفقات اضافية بحكم أعمالهم هذه، خاصة وان مثل هذه المخصصات والعلاوات انما منحت لهم من اجل تغطية هذه النفقات، ولا يشمل هذا الاعفاء الرواتب الاساسية والعلاوات العادية الأخرى الممنوحة لامثالهم من الموظفين العاملين في داخل الأردن.

ويتمتع بهذا الاعفاء كل من العاملين في السفارات الأردنية في الخارج وهم:

اولا: رئيس واعضاء البعثة السياسية والدبلوماسية الأردنية.

والذي يتكون في العادة من السفراء والوزراء المفوضون والقائمون بالأعمال. ويشمل ايضا الموظفين الدبلوماسيين والموظفين الاداريين والفنيين والمستخدمين من الموظفين الأردنيين والملحقين الثقافيين والعسكريين والبحريين والجويين.

ثانيا: رئيس وأعضاء البعثة القنصلية الأردنية.

وهم العاملين لدى القنصليات الأردنية في الخارج والذي يتكون في العادة من القناصل ونوابهم والموظفين القنصليين والمستخدمين من الموظفين الأردنيين ويشمل ايضا الاعضاء القنصليين العاملين والفخريين.

ثالثا : موظفي الحكومة والمؤسسات العامة .

في كثير من الاحيان تقوم الحكومة والمؤسسات العامة بايفاد موظفين عاديين (غير دبلوماسيين). الى الدول الاخرى من اجل تمثيلها هناك لمراعاة تنمية العلاقات التجارية والثقافية والعسكرية ... الخ ويمكن اعطاء امثله على ذلك في قيام وزارة التعليم العالي بايفاد مستشارين وملحقين ثقافيين، وقيام القوات المسلحة بايفاد ملحقين عسكريين، وقيام مؤسسة المراكز التجارية بايفاد ملحقين تجاريين، وقيام الملكية الاردنية بايفاد موظفين للعمل في مكاتبها العاملة في الخارج. وكذلك الحال في قيام الحكومة والمؤسسات العامة والقوات المسلحة بايفاد موظفين في مهام رسمية او في دورات تدريبية او بعثات علمية .

الفرع الثاني: رواتب واجور اعضاء السلكين السياسي والقنصلي الاجنبيين .

لقد نصت الفقرة ب/٣ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من ضريبة الدخل " الرواتب والمخصصات التي تدفع لاعضاء السلك السياسي والقنصلي غير الاردنيين الممثلين للبلدان الاخرى في المملكة شريطة المعاملة بالمثل ".

لقد جرى العرف الدولي ومنذ القدم على ان يتمتع الممثلون الدبلوماسيون والقناصل المعتمدون لدى الدول الاجنبية بالحصانات والامتيازات الدبلوماسية والقنصلية .

وقد أكدت كلا من اتفاقية فينا للعلاقات والحصانات الدبلوماسية لسنة ١٩٦١ واتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ على هذه القاعدة الاساسية ، ومن اهم الامتيازات الدبلوماسية والقنصلية هي الاعفاءات الضريبية (١) .

وقد أخذ المشرع بهذه الاعفاءات تمشيا مع احكام الاتفاقيات الدولية حيث اعفى من ضريبة الدخل الرواتب وكافة المخصصات التي تدفع لرئيس واعضاء كل من البعثتين الدبلوماسية والقنصلية من قبل حكوماتهم بما في ذلك كافة الموظفين الاداريين والفنيين والمستخدمين والخدم والعمال. وحتى يتحقق هذا الاعفاء لابد من توافر الشروط التالية :

الشرط الأول: ان يكون الدخل المعفي من ضريبة الدخل مقتصرا على الرواتب والأجور والمخصصات المدفوعة لهم من حكوماتهم دون غيرها من الدخول الأخرى الخاضعة للضريبة كالعمل في التجارة او الصناعة او المهن الحرة ...الخ.

الشرط الثاني: ان يقتصر الاعفاء على اعضاء السلكين السياسي والقنصلي الممثلين للبلدان الأجنبية من غير الأردنيين.

ولم يحدد المشرع الأعضاء الذين يشملهم هذا الاعفاء ، وبالرجوع الى الاتفاقيات الدولية المنظمة لهذه الأعمال أجد ان المقصود من ذلك هم افراد البعثة الدبلوماسية والمكونة من السفير والوزير المفوض والقائم بالأعمال ، والموظفون الدبلوماسيون والموظفون الاداريون والفنيون ومستخدمو البعثة والسكرتيرون (الأول والثاني والثالث)

---

(١) انظر: - المادة (٣٤) من اتفاقية فينا للعلاقات والحصانات الدبلوماسية لسنة ١٩٦١ .
- المادة (٤٩) من اتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .
والاتفاقيتين مشار اليهما في مؤلف
الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / وثائق ومعاهدات دولية / مطابع دار الشعب/ عمان/١٩٧٨ / صفحة (٤٢٦) وما بعدها.
- وقد اودع الاردن وثائق الانضمام الى الاتفاقية الاولى بتاريخ ١٩٧١/٧/٢٩ والى الاتفاقية الثانية بتاريخ ١٩٧٣/٣/٧ .

والملحقون السياسيون(١). وافراد البعثة القنصلية والمكونة من رئيس البعثة والاعضاء القنصليون (العاملون والفخريون) والموظفون القنصليون والاداريون والفنيون ومستخدمو البعثة (٢).

وتجدر الاشارة الى ان البعثات الدبلوماسية والقنصلية تستعين في الغالب بموظفين اداريين وفنيين ومستخدمين من رعايا الدولة الموفد اليها هذا من جهة، ومن جهة اخرى يجوز للبعثة القنصلية اختيار اعضاء قنصليين من بين رعايا الدولة الموفد اليها أو من رعايا دولة ثالثة لايكونون من رعايا الدولة الموفدة ويسمون بالقناصل الفخريين(٣). والسؤال الذي يطرح نفسه ما هو حكم الرواتب والمخصصات التي تدفع من الحكومة الموفدة الى هؤلاء القناصل؟.

من المعروف ان القناصل والممثلين القنصليين الفخريين لايعدون من موظفي الدولة التي يمثلونها وانما هم مجرد وكلاء عنها في شؤونها التي تعهد بها اليهم، ولهذا يحق لهم الاشتغال بالأعمال التجارية والصناعية ... الخ ولمصلحتهم الخاصة الى جانب ما يقومون به من اعمالهم القنصلية(٤). ومع ذلك ارى انهم يعتبرون من ضمن اعضاء البعثة القنصلية كونه يوجد نوعان من الاعضاء القنصليين المعترف بهم دوليا: العاملون والفخريون هذا من جهة، ومن جهة أخرى كونهم يتمتعون بأغلب التسهيلات والمزايا والحصانات الممنوحة

---

(١) انظر: المادة (١) من اتفاقية فينا للعلاقات الدبلوماسية لسنة ١٩٦١.

(٢) انظر: المادة (١) من اتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣.

(٣) انظر: المادة (١) من اتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣.

(٤) الدكتور عبد العزيز محمد سرحان / مبادئ القانون الدولي العام / دار النهضة العربية / القاهرة / ١٩٨٠ / صفحة (١١٠١).

للقناصل الفاملين.(١)وليس كما ذهب اليه جانب من الفقه(٢) بانهم لايتمتعون باي امتياز او حصانة شانهم في ذلك شان الافراد العاديين، ومن اهم المزايا الممنوحة لهم الاعفاء من جميع الضرائب والرسوم عن المكافات والرواتب التي يتقاضونها من الدولة الموفدة نظير قيامهم بالاعمال القنصلية(٣) .

وهنا أرى ان المشرع قد منح مزايا اضافية لاعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي من غير الاردنيين الذين يقيمون في الاردن اقامة دائمة والممثلين لبلدان اخرى لديها وهي الاعفاء من ضريبة الدخل على الرغم من ان اتفاقيتي فينا (٤) في الاصل لا تمنحهم مثل هذا الاعفاء. وحبذا لو ان المشرع قد استثنى من الاعفاء هؤلاء كونهم يقيمون في الاردن اقامة دائمة تمشيا مع احكام اتفاقيتي فينا من جهة، ومن جهة اخرى لتشابة وضع المقيم اقامة دائمة مع الوطني الذي يحمل الجنسية الاردنية في هذه الحالة.

وتجدر الاشارة الى ان البعثة القنصلية المعتمدة لدى الاردن التي تستخدم رعايا اردنيين لديها، يجب عليها ان تحترم الالتزامات التي تفرضها قوانين ضريبة الدخل على اصحاب الاعمال فيما يختص بتحصيل الضريبة (٥).

وبناء عليه يجب على البعثة القنصلية ان تخصم من الرواتب والمخصصات عند دفعها للمستخدمين لديها من الاردنيين الضريبة المقررة وأن تقدم الى دائرة ضريبة الدخل كشفا بالمبالغ التي خصمتها وان تقوم بدفع هذه المبالغ شهريا(٦).

---

(١) انظر: المواد (٥٨ وحتى ٦٨) من اتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .
(٢) الدكتور صالح يوسف عجينه / ضريبة الدخل في العراق / المرجع السابق صفحة (٤١٦) وما بعدها.
(٣) انظر: المادة (٦٦) من اتفاقية فينا للعلاقات القنصليا لسنة ١٩٦٣ .
(٤) انظر: - الفقرة (أ) من المادة (٢٨) من اتفاقية فينا للعلاقات الدبلوماسية لسنة ١٩٦١ .
- الفقرة (أ) من المادة (٧١) من اتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .
(٥) انظر: الفقرة (٣) من المادة (٤٩) من اتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .
(٦) استنادا الى احكام الفقرة (أ) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

الشرط الثالث: أن يمنح هذا الاعفاء على اساس المعاملة بالمثل.

لقد اشترط المشرع لكي تعفى الرواتب والمخصصات المدفوعة لأعضاء السلكين السياسي والقنصلي المعتمدين لدى الأردن من ضريبة الدخل. ان يكون التشريع الضريبي في دولهم يعفي الرواتب والمخصصات المدفوعة لاعضاء السلكين السياسي والقنصلي الأردنيين المعتمدين لدى هذه الدول من ضريبة الدخل ايضا،سواء كان هذا الاعفاء يشمل كافة الوظائف السياسية أو القنصلية الأردنية او بعضا منها، فإن المشرع بدوره يتقيد بمنح الوظائف السياسية او القنصلية الأجنبية بما يقابل تلك الوظائف المعفاة اذ العبرة بنوع الوظيفة، وبغض النظر عن المسميات ولا يهم بعد ذلك عدد الأشخاص الذين يمارسون تلك الوظيفة، وفي كل حالة يقتضي الرجوع الى نصوص التشريعات الضريبية الأجنبية للتعرف على مدى الاعفاء وحدودة والطوائف التي يشملها(1).

والافتراض الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو ان التشريع الضريبي لدولة ما يعفي كافة الدخول التي يحصل عليها عضو السلك السياسي الأردني الموفد لديها من الضريبة. هل يعامل عضو السلك السياسي التابع لهذه الدولة والمعتمد لدى الأردن ضريبيا بالمثل حيث تعفى كل الدخول التي يحصل عليها في الأردن من الضريبة؟ وبالرجوع الى نص الفقرة ب/٣ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ارى أن الاعفاء من الضريبة الوارد هنا يقتصر على الرواتب والمخصصات ولا يشمل الدخول الأخرى وأن شرط المعاملة بالمثل هنا هو لغاية اعفاء هذا الدخل فحسب ودون غيرة من الدخول ولا يغير من واقع الأمر شيئا كون التشريع الضريبي الأجنبي يعفي كافة دخول العضو السياسي الأردني من الضريبة حيث يعتبر هذا التشريع انه قد توسع في منح المزيد من المزايا المتعلقة بالاعفاء من الضرائب.

---

(1) الدكتور زكريا محمد بيومي / قانون الضرائب على الدخل / المرجع السابق / صفحة (٦١٩).

الفرع الثالث: رواتب واجور العاملين من غير الاردنيين لدى الهيئات الاردنية والشركات الاجنبية.

اولا : رواتب وأجور العاملين من غير الاردنيين لدى الهيئات الرسمية الاردنية في الخارج.

لقد نصت الفقرة ب/٤ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من ضريبة الدخل " الرواتب والأجور التي تدفع للموظفين غير الاردنيين الذين يستخدمون لدى الهيئات الرسمية الاردنية في خارج المملكة شريطة المعاملة بالمثل".

ان الهيئات السياسية والقنصلية والرسمية بشكل عام (كالمراكز التجارية ومكاتب الملكية الاردنية وغيرها) العاملة في الخارج وفي اغلب الاحيان ان لم يكن دائما فإنها تعين مستخدمين لديها من رعايا الدول المضيفة وذلك للقيام بالاعمال المساعدة والبسيطة كالكتبة والسكرتيريين والحراس والخدم والسواقين ....الخ وتدفع الحكومة الاردنية لهم رواتبهم وغالبا ما تخضع هذه الرواتب لضريبة الدخل في الدولة المضيفة، وتحاشيا للازدواج الضريبي فقد اعفى المشرع الرواتب والاجور المدفوعة لهؤلاء الموظفين من ضريبة الدخل شريطة ان تعفي هذه الدولة المضيفة الرعايا الاردنيين الذين تستخدمهم هيئاتها الرسمية في الاردن من الضريبة، كون رواتب هؤلاء تخضع لضريبة الدخل في الاردن وهذا ما يعرف بشرط المعاملة بالمثل، وتجدر الاشارة الى ان العبرة في هذا الاعفاء للوظائف حيث من الممكن ان يتم الاعفاء لكافة الوظائف او لبعضها ولا عبرة في ذلك للعدد وهذا هو الاصل فلو فرضنا ان دولة اجنبية لم تقرر الاعفاء الا لرواتب الحراس مثلا دون السواقين او لعدد معين منهم دون الاخرين فبموجب ذلك تستطيع الادارة الضريبية ان ترد على هذا الاعفاء بالمثل.

ثانيا: رواتب واجور العاملين من غير الاردنيين لدى الشركات الاجنبية في الاردن.

لقد اعفى المشرع من ضريبة الدخل اعفاء كليا وبموجب احكام الفقرة ١/١٤ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ "الرواتب والاجور التي تدفعها الشركة الاجنبية المسجلة في المملكة بموجب قانون تسجيل الشركات الاجنبية لموظفيها ومستخدميها غير الاردنيين العاملين في مقرها في المملكة ".

والشركات الاجنبية على نوعين وهما :-

١ - الشركة الاجنبية العاملة في الاردن.

ويقصد بها الشركة اوالهيئة التي تتمتع بجنسية غير اردنية ويكون مركزها الرئيسي موجودا في دولة اخرى وتسجل في الاردن بموجب قانون الشركات باعتبارها شركة اجنبية بهدف ممارسة الاعمال التجارية وذلك بعد الحصول على التصريح اللازم لهذه الاعمال بمقتضى القوانين والانظمة المعمول بها(١).

والاصل ان الدخل المتاتي من الاعمال التجارية التي يقوم بها هذا النوع من الشركات يعتبر دخلا خاضعا للضريبة كما وان الرواتب والاجور المدفوعة من قبلها للموظفين والمستخدمين العاملين لديها من الاردنيين ومن غير الاردنيين تكون ايضا خاضعة لضريبة الدخل.

٢ - ألشركة الاجنبية غير العاملة.

ويقصد بها الشركة التي تتخذ في الاردن مقرا او مكتب تمثيل بهدف استخدامه لتوجيه وتنسيق الاعمال التي تقوم بها خارج ألاردن مع مركزها الرئيسي، ويحظر القانون على هذا النوع من الشركات ممارسة اي عمل او نشاط تجاري داخل الاردن(٢). واما الدخل المتاتي لها من ممارسة اعمالها في خارج الاردن فهو غير

---

(١) انظر: الفقرتين (أ،ب) من المادة (٢٧٥) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .
(٢) انظر: الفقرتين (أ ، ب) من المادة (٢٨٠) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .

خاضع للضريبة. (١) وكذلك فإن رواتب واجور الموظفين والمستخدمين العاملين لديها من غير الأردنيين فهي معفاة من ضريبة الدخل(٢). ويلاحظ على هذا الاعفاء ما يلي:

١ - أنه ورد في الأصل في قانون ضريبة الدخل وجاءت احكام قانون الشركات لتؤكد هذا الاعفاء وبما ان قانون ضريبة الدخل لم يعرف الشركة الأجنبية، الأمر الذي يتطلب بالضرورة الرجوع الى نصوص قانون الشركات التي تبحث في احكام الشركات الاجنبية بالتفصيل بما في ذلك المسائل الضريبية، وهذه المسائل وحدها تكفي ودون حاجة للنص على هذا الاعفاء في قانون ضريبة الدخل.

٢ - ان الاعفاء هنا قاصر على الموظفين والمستخدمين من غير الأردنيين اما الأردنيون فان رواتبهم واجورهم تكون خاضعة للضريبة، وتجدر الاشارة الى أن قانون الشركات قد اشترط ان لايقل عدد المستخدمين الأردنيين العاملين لدى الشركات الأجنبية غير العاملة في الأردن عن نصف مجموع المستخدمين لديها(٣).

٣ - ان الاعفاء هنا قاصر على الرواتب والأجور دون ان يمتد ليشمل أنواع الدخول الأخرى مثل ارباح الأعمال التجارية والصناعية والمهن الحرة ... الخ فلو ان مستخدما لدى شركة اجنبية عاملة او غير عاملة قام بعمل حقق له دخلا فانه يخضع للضريبة.

٤ - ان تكون الشركات الأجنبية غير العاملة مسجلة في الأردن بموجب قانون تسجيل الشركات الأجنبية رقم (٥٨) لسنة ١٩٨٥(٤).

---

(١) انظر: الفقرة (ب) من الماده (٢٨٣) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.
(٢) انظر: الفقرة (و) من المادة (٢٨٣) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.
(٣) انظر المادة (٢٨٤) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.
(٤) المنشور في الصفحة (١٤٢٣) من العدد (٣٣٤٣) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١٠/١.

ثالثا: رواتب وأجور العاملين من غير الاردنيين لدى مشاريع مؤسسة المناطق الحرة.

ان رواتب واجور وعلاوات الموظفين والمستخدمين غير الاردنيين العاملين لدى مشاريع مؤسسة المناطق الحرة معفاة من ضريبة الدخل والخدمات الاجتماعية(١). اما رواتب واجور وعلاوات الموظفين والمستخدمين الاردنيين فهي خاضعة للضريبة ويجري خصم الضريبة منها ودفعها وفقا لاحكام قانون ضريبة الدخل(٢).

المطلب الثاني: الاعفاءات المقررة للاعتبارات الاجتماعية.

يتعرض الشخص الطبيعي دائما وابدا الى اخطار اجتماعية متعددة، وهذه الاخطار اما ان ترجع الى ظروف العمل كالحوادث التي تؤدي الى اصابات العمل وامراض المهنة، واما ان ترجع الى اسباب غير مهنية كالمرض بصفة عامة والعجز والشيخوخة والوفاة وترك العمل وكل هذا يؤدي بدوره الى نقص الدخل او انعدامه(٣).

الفرع الاول: الاعفاء الجزئي من الرواتب والاجور.

ان المشرع قد اخضع لضريبة الدخل الرواتب والاجور والعلاوات والمكافآت من اي وظيفة .، الا انه عاملها معاملة اقرب ما تكون الى التسامح بحيث اعفى جزءا معينا منها من ضريبة الدخل، وقد ورد هذا الاعفاء في الفقرتين ا/ ب من المادة ١٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ حيث نصت الفقرة ا على انه "يعفى من ضريبة الدخل ٥٠% من الرواتب والاجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات التي تدفعها الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية للعاملين لديها". كما ولقد نصت الفقرة (ب)

---

(١) انظر: الفقرة (د/٢) من المادة (١٢) من قانون مؤسسة المناطق الحرة رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٤ . المنشور في الصفحة (١٩٢٣) من العدد (٣٢٨٠) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٤/١٢/١٦ حيث سقطت منه تعديل هذه الفقرة بالرغم من اعتمادها وذلك استنادا الى قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم (٥) لسنة ١٩٨٥ المنشور في الصفحة (٨٨٠) من العدد (٣٣٢٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٦/١٦ .

(٢) انظر المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ونظام الاقتطاع رقم (١١) لسنة ١٩٨٦ الصادر بمقتضاها.

(٣) الدكتور سمير عبد السيد تناغو / نظام التامينات الاجتماعية / منشأة المعارف / الاسكندرية / صفحة (١١) وما بعدها .

على أنه "يعفى من ضريبة الدخل ٢٥% من الرواتب والاجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات التي يتقاضاها العاملون من غير الجهات المنصوص عليها في الفقرة ا من هذه المادة".

الا ان هذا الدخل بالذات وكونه ناتجا عن العمل فقط فإن وجهات النظر في معاملته ضريبيا قد اختلفت وتباينت وذلك بالاتجاهات التالية (١):

الاتجاه الأول: ينادي باعفاء الرواتب والاجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات التي تدفعها الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية للعاملين لديها من الضريبة اعفاء كليا ,كون رواتب واجور هؤلاء قليلة جدا مقارنة مع رواتب القطاع الخاص حتى ولو تساوت المؤهلات ومدة الخبرة.

الاتجاه الثاني: مساواة العاملين لدى القطاع الخاص بالعاملين لدى القطاع العام فيما يتعلق بالاعفاء الجزئي من الرواتب والاجور.

الاتجاه الثالث: ان يشمل الاعفاء الجزئي الدخل المتاتي للعمال من غير الموظفين لدى القطاع العام او المستخدمين لدى القطاع الخاص.

وارى أن الاتجاه الاول والمتمثل في اعفاء رواتب واجور العاملين لدى القطاع العام من الضريبة اعفاء كليا ليس له ما يبرره خاصة وانه ينطوي على مخالفة صريحة لمفهوم الضريبة المباشرة والذي يؤكد على ضرورة مساهمة كل مواطن في ضريبة الدخل، حيث تعتبر هذه المساهمة رمزا للمشاركة الايجابية في بناء الوطن، كما وارى في معالجة هذا الوضع ضريبيا موقفا وسطا بين الاتجاهين الثاني والثالث والذي يتمثل فيما يلي:

---

(١) أنظر: محضر الجلسة الثانية عشرة للمجلس الوطني الاستشاري المنعقدة بتاريخ ١٩٨٢/٦/٢٨ والمنشور في ملحق الجريدة الرسمية الصفحة (١٤) وما بعدها العدد (١٢) المجلد (٢).

أولا : اعفاء مانسبته ٥٠% من الرواتب والاجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات بمقتضى احكام الفقرة ٢/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي تدفعها الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية للعاملين لديها على ان لايقل المبلغ المعفي عن ١٠٠٠ دينار ولا يزيد على ٥٠٠٠ دينار في السنة .

ثانياً : اعفاء مانسبته ٢٥% من الرواتب والاجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات والتي يتقاضاها العاملون من غير الجهات المنصوص عليها في اولا بما في ذلك دخل العامل من عمل يديه ، شريطة ان لايقل المبلغ المعفي عن ١٠٠٠ دينار ولايزيد على ٥٠٠٠ دينار في السنة .

وبهذا اكون قد استبعدت من دائرة الاعفاء الجزئي من الرواتب والاجور كل من المكاسب الناجمة من اي التزام او مسانهة المنصوص عليها في الفقرة ١/٥ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والمتمثلة بالمكافآت والمخصصات التي يتقاضاها رئيس الوزراء والوزراء ورئيسا واعضاء مجلسي الامة (الاعيان والنواب) وكذلك المكافآت التي يتقاضاها رؤساء واعضاء مجالس ادارة الشركات .

الفرع الثاني: دخل الاعمى والمصاب بعجز كلي من حرفة او وظيفة .

لقد اعفى المشرع من ضريبة الدخل اعفاء كليا "الدخل المتاتي للاعمى والمصاب بعجز كلي من حرفة او وظيفة "(١)

ولكنه لم يتطرق الى تعريف او تحديد ما المقصود بالاعمى والمصاب بعجز كلي، مما يتطلب الامر الرجوع الى القواعد العامة للاستعانة بها للتوصل الى المطلوب، فالاعمى لغايات ضريبة الدخل باعتقادي هو فاقد البصر الدائم في كلتا عينيه ، اما فاقد البصر في احداهما فلا يعتبر كذلك كونه لم يفقد الا نسبة مئوية

(١) انظر: الفقرة (أ ١٠) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

معينة من مقدرته على الكسب، واما ضعيف البصر في كلتا عينيه او احداهما فلا يعتبر انه اعمى الا اذا كانت درجة الابصار في كلتا عينيه متدنية جدا حيث لايكاد يرى بهما حتى ولو انه استعمل نظارات طبية ، ويعود تقرير ذلك للطبيب المختص، ويستوي في ذلك ان تكون هذه العاهة خلقية او نتيجة اصابة معينة بحادث طارئ او اصابة عمل او مرض معين...الخ. ويعرف العجز الكلي بانه العجز الذي يجعل الانسان غير قادر على القيام بجميع الأعمال الذي يقوم بها الانسان العادي ويعتبر عجزا كليا الفقدان التام الدائم للبصر، وعلى الرغم من ان الاعمى يعتبر عاجزا كليا الا أن المشرع قد اكد بالنص عليه صراحة ، وكذلك يعتبر عاجزا كل من هو فاقد الذراعين او الرجلين مثلا ، وكذلك المصاب في نطقه وسمعه ، وهذا يختلف عن العجز الجزئي الذي ينقص مقدرة الانسان على القيام بالعمل الطبيعي الذي يقوم به الإنسان العادي، ويعتبر عجزا جزئيا فقد احد الذراعين او الرجلين او السمع في احد الاذنين او النظر في احدى العينين او اصابع اليد او الرجل...الخ.(١)

وارى ان العجز الكلي المقصود بالاعفاء هو العجز الكلي الدائم وليس العجز الكلي المؤقت، واخالف بعض الدارسين لقانون ضريبة الدخل(٢) والذي يرى ان نص الفقرة ٦/١ المشار اليها سابقا من شانه ان يعفي دخل العاجز كليا ومؤقتا من ضريبة الدخل كالمريض الذي اجريت له عملية جراحية . كما وارى ان النص يقتصر على دخل العاجز كليا وبصفة دائمة وان هذا المريض يعتبر عاجزا جزئيا وليس كليا .

وتجدر الاشارة الى ان دخل كل من الأعمى والمصاب بعجز كلي المعفي من ضريبة الدخل بموجب احكام الفقرة ٦/١ هو الدخل المتاتي من الحرفة (كالعمل اليدوي البسيط) او الوظيفة . اما

(١) استرشادا بالفقرة (جـ) من المادة (٥٤) من قانون العمل رقم (٢١) لسنة ١٩٦٠ المنشور في الصفحة (٥١١) من العدد (١٤٩١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦١/٢/١٩ .

(٢) رفاعي الهزايمة / الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن/المرجع السابق/صفحة (١١٤)/الطبعة الاولى/ المطبعة الاردنية ومكتبتها/ عمان/ ١٩٨٢ .

دخل هؤلاء المتاتي لهم من التجارة أو الصناعة او الأملاك المؤجرة... الخ فإنه يكون خاضعا لضريبة الدخل،"وعليه فإن اعفاء دخل الفندق الذي يمتلكة المكلف الكفيف يفتقر الى السند القانوني"(١).

الفرع الثالث: رواتب المتقاعدين المدنيين والعسكريين.

لقد نصت الفقرة ١/٧ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة اعفاء كليا "راتب التقاعد المستحق بمقتضى القوانين والأنظمة".

والمقصود بالرواتب التقاعدية هي المبالغ الشهرية الدورية والمنتظمة التي تدفع من قبل كل من الحكومة والمؤسسات العامة والنقابات المهنية للموظف او المستخدم او المهني بعد قرار احالته على التقاعد بموجب القوانين والأنظمة، وذلك مكافاة له عن عمل سابق، وتدفع له طيلة حياته ولورثته بعد وفاته. فالرواتب التقاعدية مصدرها اذن القوانين والأنظمة كون المشرع قد اشترط ذلك صراحة (٢). ولايشمل هذا الاعفاء رواتب التقاعد التي يدفعها الافراد والشركات الخاصة للعاملين لديها ان وجدت وذلك بموجب تعليماتها الخاصة بها ما دام انها لم تتقرر بموجب القوانين والأنظمة.

وتجدر الاشارة الى ان الرواتب التقاعدية تتكون من جزئين اثنين وهما:

الجزء الأول: وهو المقتطع من راتب المستفيد اثناء خدمته وبنسبة مئوية من راتبه الاجمالي وما يدفعه ايضا لشراء سنوات خدمة مساهمة منه في صناديق التقاعد، وهذه المبالغ معفاة من ضريبة الدخل ويتوجب تنزيلها من راتب المستفيد الاجمالي

---

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم ٩٩١٤/٢٧ تاريخ ١٩٨٨/١١/٧.
(٢) انظر على سبيل المثال - قانون التقاعد العسكري رقم (٣٣)لسنة ١٩٥٩ - قانون التقاعد المدني رقم(٣٤)لسنة ١٩٥٩ المنشوران في الصفحتين (٩٥٢ ، ٩٦٠) من العدد رقم (١٤٤٩) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٩/١١/١ مع ملاحظة ما طرأ على احكام كل منهما من تعديلات.

وتشمل مساهمته في صناديق الادخار او التوفير او التامين الصحي او التقاعد او اي صندوق آخر مماثل يوافق عليه الوزير كما وتشمل المساهمة في صناديق الضمان الاجتماعي بما في ذلك ثمن شراء سنوات خدمة بموجب احكام قانون الضمان الاجتماعي رقم ٣٠ لسنة ١٩٧٨ .(١)

الجزء الثاني: وهو مايدفعه صاحب العمل كاشتراكات مستحقة عليه عن رواتب العاملين لديه بالاضافة الى الجزء الأول وغالبا ما يكون هذا الجزء اكثر من الجزء الأول(٢). وتعتبر هذه الاشتراكات من النفقات الانتاجية واجبة التنزيل من دخل صاحب العمل الاجمالي (٣).

وبناء عليه فإن الموظف او المستخدم المتقاعد ياخذ راتبا تقاعديا اكثر بكثير من المبالغ التي تم اقتطاعها من راتبه عندما كان موظفا او مستخدما عاملا مع العلم انها كانت معفاة من ضريبة الدخل.

وعلى هذا الأساس يرى جانب من الفقه(٤) بضرورة اخضاع رواتب التقاعد للضريبة اسوة بالدخول الأخرى، وجانب آخر(٥) يرى عدم اخضاعها للضريبة دون قيد او شرط. واري ضرورة اعفاء رواتب التقاعد من الضريبة كونها تمنح للموظف او المستخدم بعد خدمة طويلة، وتعتبر بمثابة مكافاه له عن خدمته السابقة، وغالبا ما يكون راتبا مخفضا لا يكاد يكفي لتغطية نفقات معيشته هو وافراد اسرته الذين يعولهم في الوقت الذي اصبح فيه غير قادر على العمل بشكله الطبيعي بعد ان بلغ سن التقاعد وذلك في حالة اعتماد المتقاعد في معيشته على راتبه التقاعدي فقط تمشيا مع الهدف من الاعفاء. اما في حالة كونه لايزال قادرا على

---

(١) - المنشور في المقدة (٢٧١٣) من العدد (٢٨١٦) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٨/١٠/١٦ .
- انظر ايضا: الفقرتين (ز ، ح) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر الفقرة (أ) من المادة (٤٠) من قانون الضمان الاجتماعي رقم (٣٠) لسنة ١٩٧٨ والتي تلزم صاحب العمل بدفع اشتراكات بواقع (٨٪) من مجمل راتب العامل لديه بينما تلزم العامل بدفع (٥٪).

(٣) انظر: الفقرة (هـ) من الماده (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) الدكتور يوسف شبيلات/ ضريبة الدخل في العراق / المرجع السابق / صفحة (١٥٢).

(٥) رفاعي الهزايمة / الاعفاءات من الضريبة على الدخل / المرجع السابق / صفحة (١٠١).

العمل وعمل لدى جهة اخرى، فارى ضرورة اخضاع راتب التقاعد هذا للضريبة وذلك لانتفاء الهدف من الاعفاء، اذ ما الحكمة من اعفاء راتب التقاعد الممنوح لوزير أو لعضو مجلس الأمة مثلا من ضريبة الدخل على الرغم من تعيينه بوظيفة مدير عام لشركة مساهمة او رئيسا لمجلس ادارتها مثلا ويجمع بين راتبه من هذا المنصب وراتب التقاعد وكل منهما يشكل دخلا عاليا.

وبناء عليه يستحسن أن يعدل المشرع نص الفقرة ١/٧ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لاضافة شرط ان يكون راتب التقاعد هو الدخل الوحيد الذي يعتمد عليه المكلف.

المطلب الثالث: الاعفاءات المقررة بموجب احكام الاتفاقيات الدولية.

تعتبر الاتفاقيات والمعاهدات الدولية مصدرا من مصادر الشرعية في الدولة وذلك بعد التصديق عليها من السلطة المختصة وفقا للاجراءات القانونية اذ انها تصبح بهذا التصديق جزءا من القانون الداخلي للدولة ومن ثم يلتزم الافراد كما تلتزم السلطات العامة جميعها باحترامها والنزول على احكامها وتعتبر مرتبة وقوة الاتفاقيات والمعاهدات الدولية مساوية تماما لمرتبة وقوة القوانين العادية في الدولة (١).

الفرع الأول: رواتب واجور ممثلي الدول الأعضاء في هيئة الأمم المتحدة وموظفيها.

لقد صدرت الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة بقرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة في ١٩٤٦/٢/١٣(٢). وقد تضمنت هذه الاتفاقية اعفاءات ضريبية لكل من ممثلي الدول الأعضاء وموظفي هيئة الأمم المتحدة.

---

(١) الدكتور محمود حافظ/ القضاء الاداري في الاردن/ الطبعة الاولى / مطبعة الجامعة الاردنية/ عمان/ ١٩٨٧/ صفحة (١٢).

(٢) انظر: كتاب دولة وزير الخارجية الاردني رقم م/١٢/١٦١١١ تاريخ ١٩٥٧/١٢/٢.
ولد أودع الأردن وثائق الانضمام اليها في ١٩٥٨/١/٢.

اولا : رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء في هيئة الامم المتحدة .

بناء على أحكام الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة فان الاتعاب والمكافآت والمخصصات وما في حكمها المدفوعة من ميزانية هيئة الأمم المتحدة لممثلي الدول الاعضاء وهم جميع المندوبين والمندوبين المساعدين والمستشارين والخبراء الفنيين وسكرتيري الهيئات المنتدبة (١) لدى كل من هيئات منظمة الأمم المتحدة الرئيسة منها والفرعية (٢) والمؤتمرات التي تدعو اليها تلك المنظمة اثناء اقامتهم في الأردن لممارسة اعمالهم الرسمية، تكون معفاة من ضريبة الدخل (٣)، وتجدر الاشارة الى ان اي دخل آخر يتأتى لهؤلاء الممثلين والعاملين لدى هيئة الأمم المتحدة لقاء قيامهم باعمال خاصة اديت في الأردن بصفة مستقلة عن اعمالهم الرسمية تكون خاضعة لضريبة الدخل، كان يقوم احد الممثلين او الموظفين باعمال تجارية أو صناعية او مهنة حرة .... الخ.

ثانيا : رواتب واجور موظفي هيئة الأمم المتحدة .

يتمتع هؤلاء الموظفون بالاعفاء من كل ضريبة مفروضة على الرواتب والأجور التي يتقاضونها من قبل منظمة الأمم المتحدة (٤) ويحدد الأمين العام فئات هؤلاء الموظفين ويقدم قائمة بهم الى الجمعية العامة، تبلغ بعدها الى حكومات الدول الاعضاء (٥).

---

(١) أنظر: الفقرة (١٦) من المادة (٤) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الامم المتحدة / المنشورة في مؤلف الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / وثائق ومعاهدات دولية/المرجع السابق / صفحة (٤٢٤) وما بعدها.

(٢) تتكون هيئة الامم المتحدة من الهيئات الرئيسة التالية: الجمعية العامة، مجلس الامن، المجلس الاقتصادي والاجتماعي، مجلس الوصاية، محكمة العدل الدولية، الامانة العامة. ويجوز انشاء هيئات فرعية اخرى.
انظر: المادة (٧) من ميثاق هيئة الامم المتحدة المنشور في مؤلف الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / المرجع السابق / صفحة (١٨٥) وما بعدها.
وقد اودع الاردن وثائق الانضمام اليه بتاريخ ١٩٦٢/٥/١٢ .

(٣) انظر الفقرة (١٢) من المادة (٤) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الامم المتحدة.

(٤) انظر: الفقرة (١٨/ب) من المادة (٥) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الامم المتحدة.

(٥) انظر: الفقرة (١٧) من المادة (٥) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الامم المتحدة.

الفرع الثاني: رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء وموظفي الوكالات المتخصصة التابعة لاشراف هيئة الامم المتحدة.

لقد صدرت الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لاشراف هيئة الامم المتحدة بقرار من الجمعية العامة في ٢١/١١/١٩٤٧(١)، وقد تضمنت هذه الاتفاقية اعفاءات ضريبية لكل من ممثلي الدول الاعضاء وموظفي الوكالات المتخصصة(٢).

اولا: رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء.

استنادا الى احكام الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لاشراف هيئة الامم المتحدة فإن الرواتب والاجور والمكافآت وما في حكمها التي يتقاضاها ممثلو الدول الاعضاء في الوكالات المتخصصة، وهم المندوبون والمندوبون الاحتياطيون والمستشارون والخبراء وسكرتيرو الوفود سواء من الاردنيين او من غير الاردنيين اثناء تاديتهم لوظائفهم في الاجتماعات التي تدعو اليها تلك الوكالات في الاردن غير خاضعة لضريبة الدخل(٣).

ثانيا: رواتب واجور موظفي الوكالات المتخصصة.

يتمتع هؤلاء الموظفون بالاعفاءات الضريبية التي يتمتع بها موظفو هيئة الامم المتحدة، وتحدد كل وكالة متخصصة فئات الموظفين الذين يشملهم التمتع بالاعفاء من الضريبة على الدخل في الاردن سواء كانوا من الاردنيين او من غير الاردنيين فيما

---

(١) المذكورة في مؤلف الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / المرجع السابق / صفحة (٤٧٩) وما بعدها، وقد اودع الاردن وثائق الانضمام اليها بتاريخ ١٢/١٢/١٩٥٠.

(٢) وهذه الوكالات المتخصصة هي: هيئة العمل الدولية، هيئة الامم المتحدة للاغذية والزراعة، هيئة الامم المتحدة للتربية والعلوم الثقافية، هيئة الطيران المدني الدولية، صندوق النقد الدولي، البنك الدولي للتعمير والتنمية، هيئة الصحة العالمية، اتحاد البريد العالمي، اتحاد المواصلات السلكية واللاسلكية الدولي، اية وكالة اخرى.
انظر المادة (١) ثانيا من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة / المشار إليها سابقا.

(٣) انظر: المادة (١٥) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة.

يختص بالرواتب والاجور والمكافآت وما في حكمها والتي يتقاضونها من الوكالات المتخصصة شريطة ان تدفع هذه الرواتب والاجور من ميزانية الوكالات المتخصصة اثناء اقامتهم في الاردن لاداء مهام اعمالهم الرسمية (١).

وتجدر الاشارة الى ان اي دخل يتأتى لهؤلاء الممثلين والموظفين لقاء قيامهم باعمال خاصة اديت في الاردن بصفة مستقلة عن اعمالهم الرسمية تكون خاضعة لضريبة الدخل.

الفرع الثالث: رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء وموظفي الامانة العامة لجامعة الدول العربية.

لقد وافق مجلس جامعة الدول العربية على اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية في ١٠/٥/١٩٥٣(٢) وقد تضمنت هذه الاتفاقية اعفاءات ضريبية لكل من ممثلي الدول الاعضاء وموظفي الامانة العامة لجامعة الدول العربية.

اولا: رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء.

استنادا الى احكام اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية فإن الرواتب والاجور المدفوعة من ميزانية جامعة الدول العربية لممثلي الدول الاعضاء ومساعديهم والمستشارين والخبراء الفنيين والسكرتيرين الموفدين معهم(٣) العاملين لدى مجلس الجامعة والمؤتمرات التي تدعو اليها فإنهم يتمتعون بالمزايا والحصانات الدبلوماسية اثناء قيامهم بعملهم(٤) ومن هذه المزايا اعفاء المبعوث الدبلوماسي من الضريبة على المرتبات والاجور.

---

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (١٩) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة.
(٢) المنشورة في مؤلف الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / المرجع السابق / صفحة (٤٨٨) وما بعدها. وقد اودع الاردن وثائق الانضمام اليها في ١٢/١٢/١٩٥٢.
(٣) انظر المادة (١٦) من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية.
(٤) انظر: المادة (١٤) من ميثاق جامعة الدول العربية / المنشور في مؤلف الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / المرجع السابق / صفحة (٢٢١) وما بعدها.
- وقد اودع الاردن وثائق الانضمام اليه بتاريخ ١٩/٤/١٩٤٥.

ثانيا: رواتب واجور موظفي الامانة العامة لجامعة الدول العربية.

ان الرواتب والاجور والمكافات المدفوعة من ميزانية جامعة الدول العربية لهؤلاء الموظفين بصرف النظر عن جنسياتهم تكون معفاة من ضريبة الدخل، وذلك اثناء اقامتهم في الاردن(١) ويحدد مجلس جامعة الدول العربية بناء على تنسيب الامين العام فئات هؤلاء الموظفين وتخطر الدول الاعضاء بواسطة الامين العام باسمائهم مع بيان وظائفهم (٢).

---

(١) انظر: الفقرة (اولا/ب) من المادة (٢٠) من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية.

(٢) انظر: المادة (١٩) من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية.

الفصل الثالث
أرباح وفوائد الأسهم والسندات والأوراق المالية الأخرى

"من المعروف اقتصاديا ان كتلة الاستثمار في اية سنة من عمر الاقتصاد الوطني تساوي كتلة الادخار فلا يستطيع أي بلد ان يستثمر الا بمقدار ما يدخر، لذلك نجد ان قانون ضريبة الدخل يعمل جاهدا على تشجيع الادخار بما يمنح فوائده من اعفاءات ضريبية ". (١)

المبحث الأول: الفوائد والعمولات وفروقات العملة.

ان المشرع من حيث المبدا يخضع للضريبة الفوائد والعمولات وفروقات العملة، وبالمقابل يعفي الفوائد على الودائع من الضريبة اذا كانت مستحقة لاشخاص معينين ويخضعها في حالة استحقاقها لاشخاص اخرين.

وتوضيحا لهذه المواقف سوف ابحث فيما يلي:

المطلب الأول: الفوائد والعمولات وفروقات العملة الخاضعة لضريبة الدخل.

الفرع الأول: الفوائد والعمولات وفروقات العملة.

لقد نصت الفقرة ١/٣ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة الدخل الذي يتاتى من "الفوائد والخصميات والعمولات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروقات العملة والعمولات التي تتقاضاها البنوك المرخصة والشركات المالية والصرافون المرخصون وشركات التامين والوساطة في الأسواق الأردنية لتداول الأوراق المالية على خدماتها وتسهيلاتها الائتمانية لعملائها".

---

(١) الدكتور خليل العالم/ قانون ضريبة الدخل بين النظرية والعمل/ مؤسسة الاقتصادي للصحافة والنشر / عمان / ١٩٨٥ / صفحة (١٠).

اولا : الفوائد.

"ويقصد بالفائدة ذلك التعويض او المقابل أو المكافأة التي ياخذها الشخص من شخص آخر نظير استعمال نقوده لفترة محددة من الزمن(١)". وقد جاءت لفظة الفوائد في نص الفقرة أ/٣ المتقدم ذكرها بشكل مطلق من حيث المبدأ وذلك باعتبار الفوائد التي تتاتى في الأردن او تجنى منه لأي شخص دخلا خاضعا للضريبة سواء كان ذلك الشخص شخصا طبيعيا ام شخصا معنويا، وسواء كانت هذه الفوائد ناشئة عن التزامات تعاقدية حيث يحدد مقدار الفائدة بموجب عقد مبرم بين الدائن والمدين أو تكون ناشئة عن غير ذلك من الإلتزامات كالالتزام الناشىء عن التصرف الانفرادي أو عن الاثراء بلا سبب مشروع. وسواء أكانت ناتجة عن ديون مدنية أو تجارية، عادية او ممتازة، مضمونة برهن أو غير مضمونة، وايا كانت صور الضمان رهنا عقاريا أو كفالة وكذلك لا يهم ان كان الدين ثابتا بالكتابة ام لا؟ وايا كان صور المحرر المثبت به الدين عرفيا أو رسميا ولا يهم الشكل الذي تتخذه هذه الفوائد سواء دفعت نقدا كما هي الحالة الغالبة في التعامل، او دفعت في اي شكل آخر كما لو كان الدين مضمونا برهن حيازي وتم الاتفاق على أن يحصل الدائن على أجرة العقار المرهون فإن هذه الأجرة تعتبر بمثابة فائدة للقرض وتخضع لضريبة الدخل.(٢)

وكذلك إذا باع شخص عقارا او منقولا لاخر بالتقسيط واشترط عليه أن يدفع فائدة على الاقساط المتاخرة من الثمن فان هذه الفائدة تخضع لضريبة الدخل أيضا، ويمكن اعطاء صور اخرى من صور دفع الفوائد الخاضعة لضريبة الدخل من واقع قرارات محكمة التمييز التالية :

١ - القرار رقم ٨٢/٥٥٢ (٣) والذي جاء فيه ما يلي : "وحيث ان

---

(١) Hannan: Principles of Income Taxation, p 104.
- مشار إليه في مؤلف الدكتور صالح يوسف عجينة / ضريبة الدخل في العراق/ المرجع السابق / صفحة(١٢٣).
(٢) الدكتور السيد عبد المولي/ التشريع الضريبي المصري / دار الفكر العربي/ القاهرة/ ١٩٧٦/ ١٩٧٧ / صفحة (١٣٩) وما بعدها .
(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢١) في القضية رقم (٨٢/٥٥٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٢/٩/١٥ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث .

الفائدة موضوع التمييز قد تقاضتها الشركة عن اقساط الثمن الذي بيعت به الماكنات فإن هذه الفائدة تعتبر دخلا خاضعا للضريبة ، وذلك على اساس ان الثمن الحقيقي الذي بيعت به الماكنات هو مجموع الثمن الاساسي والفائدة معا".

٢ - القرار رقم ٨٨/٥٣٧ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان الفوائد المقبوضة خلال فترة الاكتتاب من قبل الشركة ناجمة من ودائع وضعت لمصلحتها وتعتبر خاضعة لضريبة الدخل".

٣ - القرار رقم ١٩٨٨/٧٢٢ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: " ان الشركة قد حققت ارباحا من فوائد اثمان المبيعات المؤجلة بموجب كمبيالات سجلت على العملاء وهو دخل خاضع للضريبة بموجب أحكام المادة ٣/١/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥".

ونظرا لأهمية فوائد القروض وفوائد الاستملاك والفوائد والعمولات المتحققة خارج الأردن، سوف ابحث في كل منها كما يلي:

١ - فوائد القروض.

يعرف القانون المدني القرض بانه "تمليك مال او شيء مثلي لآخر على ان يرد مثله قدرا ونوعا وصفة الى المقرض عند نهاية مدة القرض".(٣)

كما ويعرف القرض من الناحية المصرفية بانه "مبلغ من المال يضعه المقرض ويسمى بالدائن بين يدي المقترض ويسمى بالمدين لمدة معينة ولغرض معين بالذات أو غير معين، وعلى ان يدفع المقترض فائدة مقابل اقتراضه، كما قد يكون القرض مضمونا او غير مضمون ويسدد مبلغ القرض حسب الاتفاق اما

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٥٣٧) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٧/٢٠ المنشور في الصفحة (١٠٣٦) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩ .
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٣٢) في القضية رقم (١٩٨٨/٧٢٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/١١/١٢ . من القرارات المجمعة لدى الباحث .
(٣) انظر: المادة (٦٣٦) من القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦ .

دفعة واحدة بتاريخ معين او على عدة دفعات محددة التواريخ". (١)

ونخلص من التعريفين السابقين الى أن الأصل في محل القرض هو دائماً شيء مثلي وهو في الغالب الأعم نقود دون مقابل ولكن الصور الشائعة للقرض هذه الأيام ان يكون له محل آخر وهو الفائدة المشروطة. والتي تعتبر من اهم الشروط الخاصة بعقد القرض حيث يجب ان يتضمن هذا العقد الفائدة وكيفية حسابها بشكل واضح مع القيام بحسمها من مبلغ القرض ويتم تسليم المقترض صافي القيمة. وهذا هو الأسلوب المتبع في معظم البنوك الأردنية. (٢)

٢ - فوائد الاستملاك.

لقد اجاز قانون الاستملاك رقم ١٢ لسنة ١٩٨٧(٣) للحكومة والمجالس البلدية والقروية والأشخاص الاعتباريون الاخرون نزع ملكية اي عقار من مالكه او حق التصرف او الانتفاع به أو الارتفاق عليه بمقتضى احكام هذا القانون، وهو ما يعرف بالاستملاك(٤) شريطة ان لا يستملك أي عقار إلا لمشروع يحقق نفعاً عاماً ولقاء تعويض عادل (٥) ويضاف لهذا التعويض فائدة سنوية مقدارها ٩% على مبلغ التعويض المستحق للمالك وتسري هذه الفائدة على مبلغ التعويض المستحق إذا لم يدفع خلال شهر من تاريخ اكتساب قرار المحكمة به الدرجة القطعية أو من تاريخ الاتفاق عليه او من تاريخ التصديق على الاتفاق في الحالات التي يتوجب فيها التصديق (٦).

---

(١) احمد نبيل النمري / مبادىء في العلوم المصرفية دراسات تطبيقية وعملية / الطبعة الاولى / المطبعة الاردنية / عمان / ١٩٨١ / صفحة (١٦٥).
(٢) احمد نبيل النمري/ مبادىء في العلوم المصرفية/ المرجع السابق/ صفحة (١٦٦).
(٣) المنشور في الصفحة (٦٥٥) من العدد (٣٤٦٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٧/٤/١ .
(٤) انظر: المادة (٢) من قانون الاستملاك رقم (١٢) لسنة ١٩٨٧ .
(٥) انظر: المادة (٣) من قانون الاستملاك رقم (١٢) لسنة ١٩٨٧ .
(٦) انظر: الفقرتين (أ،ب) من المادة (١٤) من قانون الاستملاك رقم (١٢) لسنة ١٩٨٧ .

السؤال الذي يطرح نفسه هو فيما إذا كانت هذه الفوائد تخضع لضريبة الدخل في الأردن أم لا ؟ وللتوصل الى الاجابة على هذا السؤال اشير الى اختلاف وجهات النظر حول هذا الموضوع بين المقدرين والمكلفين، ثم اختلاف وجهات النظر بين محكمة استئناف ضريبة الدخل ومحكمة التمييز، وذلك على النحو التالي:

اخضع المقدر لضريبة الدخل الفوائد التي دفعتها دائرة الأراضي والمساحة في سنة ١٩٨٥ للمكلف (س) كتعويض له بسبب تاخرها عن دفع كامل ثمن الاستملاك بتاريخ الاستحقاق وذلك استنادا إلى أحكام الفقرة ١/٣ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥، ولم يقتنع المكلف بذلك واعتبر دخله من فوائد الاستملاك لا يخضع لضريبة الدخل فاستانف قضيته لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل والتي ايدت المكلف فيما ذهب إليه حيث جاء في قرارها رقم ٩٨٨/٢٢٢ (١) ما يلي:

"ان هذه الفوائد التي استحقت للمكلف هي أشبه بالتعويض ولم تترتب له نتيجة تعاطيه مهنة او صنعة أو تجارة بل هي تعويض بسبب الاستملاك الذي تم بصورة جبرية لايد له بها، وبالتالي فإن هذا الاستملاك لا يعتبر عملا تجاريا حقق للمكلف نتيجة نشاط تجاري ربحا ماديا بالمعنى المقصود بالمادة ٣/أ/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وعليه فاننا نقرر عدم اخضاع فوائد استملاك الأراضي للضريبة".

الا أن المقدر لم يقتنع بذلك حيث التجا الى محكمة التمييز باعتبارها المرجع القضائي النهائي فما كان من هذه المحكمة الا ان ايدته فيما ذهب إليه حيث جاء في قرارها رقم ٨٨/٩٠٥ (٢) ما يلي: "ان المادة ٣/أ/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ اخضعت الفوائد بوجه عام لضريبة الدخل ما عدا تلك الفوائد المعفاة والتي حددتها المادة (٧) من نفس القانون.

---

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٨/٢٢٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٨/٢١ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٩٠٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/١٠/٢٢ المنشور في الصفحة (١٠٥١) من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٨ .

وأن ما ينبني على ذلك أن الفوائد التي قبضتها المكلفة من دائرة الأراضي والمساحة عن التعويض المستحق لها نتيجة استملاك الأراضي العائدة لها تخضع لضريبة الدخل".

وتجدر الاشارة الى أن محكمة التمييز قد اصرت وبحق على اجتهادها هذا وذلك في قرارها رقم ٨٩/٨٠ (١) والصادر عن الهيئة العامة والذي جاء فيه ما يلي: "أن المادة ٣/١/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ نصت على اخضاع الدخل الذي يتأتى لأي شخص في المملكة من الفوائد لضريبة الدخل وقد جاءت عبارة (من الفوائد) باللفظ المطلق وحيث أن المطلق يجري على اطلاقه إذا لم يقم دليل التقييد نصا او دلالة كقاعدة تفسيرية. وحيث أن دليل التقييد الوارد في الاعفاءات المنصوص عليها في المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل المشار إليه لا يشمل فوائد الاستملاك فإن ما ينبني على ذلك أن ما يجنيه المكلف من فوائد الاستملاك القانونية هو دخل خاضع للضريبة بمقتضى نص المادة ٣/١/٣ من قانون ضريبة الدخل.... واما احتجاج محكمة الاستئناف بأن الدخل الذي يخضع للضريبة يجب أن يتأتى للمكلف بفعله لا بحكم القانون فهو احتجاج لا يقوم على اساس صحيح من القانون الذي أخضع للضريبة كل دخل يتأتى لأي شخص في المملكة من احد المصادر المسماة في المادة (٣) المشار إليها وهي تشكل مداخيل مصدرها عمل أو مهنة أوعقد أو التزام أو قانون أو عرف وخلافه".

وتعقيبا على ما تقدم ارى أن اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل المشار إليه لم يكن موفقا وخاصة في تعليل عدم اخضاع فوائد الاستملاك للضريبة وذلك من ناحيتين.

الناحية الأولى: وذلك باعتبارها فوائد الاستملاك اشبه بالتعويض إذ أنها حتى بهذا التكييف تخضع للضريبة طالما لا يوجد نص في قانون ضريبة الدخل ولا في اي قانون آخر يعفي هذا التعويض من الضريبة.

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٩/٨٠) الصادر عن الهيئة العامة بتاريخ ١٩٨٩/١١/٢٢ المنشور في الصفحة (٨٥٠) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩١.

والناحية الثانية : وذلك بربط الفوائد با لأعمال التجارية ، علما بان نص الفقرة أ/٣ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل تخضع الفوائد للضريبة بشكل مطلق سواء كانت ناشئة عن اعمال تجارية او مدنية او حتى عن المرابـاة بين أشخاص عاديين.

وارى ان ما جاء في اجتهاد محكمة التمييز وخاصة في قرارها رقم ٨٩/٨٠ الصادر عن الهيئة العامة هو عين الحقيقة وجاء بناء على تفسير، وتطبيقا سليما وصحيحا لقانون ضريبة الدخل.

وتجدر الاشارة الى "ان القاعدة تقضي بسان الضريبة تفرض على الدخل في سنة الاستحقاق الا ان هذه القاعدة يتعذر تطبيقها بالنسبة للدخل من فوائد الاستملاك المقررة في قوانين الاستملاك المتعاقبة لأن الفوائد تكون عرضة للتسويات او التنازل عنها او رفض استيفائها من قبل العديد من اصحاب الاستحقاق تحت تاثير معتقدات دينية تقول بانها مال حرام. لذا فإنه لا يجوز فرض الضريبة على فوائد الاستملاك الا في سنة القبض إذ انه قبل القبض قد يرفض المكلف ادخالها في ذمته وليس من المقبول عدالة أن تفرض ضريبة على دخل يرفض المكلف قبضه وادخاله في ذمته ديانة "(١).

٣ - الفوائد والعمولات المتحققة خارج الاردن.

لقد نصت الفقرة ب من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ٤ لسنة ٩٩٢ على انه تخضع للضريبة "الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة لأي شخص اردني أو مقيم (بما في ذلك الشركة العادية المقيمة) وتكون ناشئة عن أمواله وودائعه من المملكة ...".

وباستعراض هذا النص ارى ان المشرع ورغبة منه في العمل على ابقاء رؤوس الأموال والودائع الاردنية في البلاد قد اخضع

(١) إنظر: قرار محكمة التمييز رقم (٩٠/٥٥٥) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١١/٢١ المنشور في الصفحة (٢٠٢٢) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩١ .

لضريبة الدخل الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة وتكون ناشئة عن الأموال والودائع من المملكة والمتاتية لأي شخص اردني طبيعيا كان أو معنويا مقيما أم غير مقيم و لأي شخص من غير الأردنيين طبيعيا كان او معنويا شريطة ان يكون مقيما في الأردن بما في ذلك الشركة العادية المقيمة, وهذا ما اكدت عليه محكمة استئناف ضريبة الدخل بقرارها رقم ١٩٨٥/١٥١٥ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان العمولات المذكورة تاتت للمكلفة (شركة التامين س المحدودة)وهي شركة اردنية من اموالها المودعة في عمليات إعادة التامين خارج الأردن بعد ان قبضتها من عملائها في الأردن وبحكم المادة ٣/ب من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ تكون خاضعة لضريبة الدخل".

وما يؤخذ على نص الفقرة ب من المادة ٣ المشار إليه سابقا انه صعب التطبيق إذ لا يمكن معرفة اموال المقيمين الموجودة لهم في الخارج، وصعوبة تطبيقها يماثل صعوبة حصر العمولات التي تتقاضاها الشركات الكبيرة والأفراد على الصفقات الضخمة والتي يتم تسجيلها في حساباتهم في الخارج(٢).

وأرى ان في هذا النص مجافاة للعدالة الضريبية اذا علمت أن حساب صافي هذا الدخل يتم على اساس معدل سعر فائدة الايداع السائد في الأردن خلال السنة كون هذا يعني افتراض ان هناك دخلا صافيا قد تحقق للمكلف وبنسبة معينة والذي بحقيقته قد يكون اكثر او اقل هذا من جهة ومن جهة اخرى، يتم تقدير الدخل الصافي مباشرة خلافا لأحكام المادة ٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي توجب في البداية تقدير الدخل القائم ومن ثم تنزيل ما يجب تنزيله من المصاريف والنفقات الانتاجية.

---

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٥/١٥١٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٣/٢١.
من القرارات المجمعة لدى الباحث.
وتجدر الإشارة الى ان الفقرة (ب) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٣٤) لسنة ١٩٨٢ كانت تخضع للضريبة "الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة لأي بنك مرخص او شركة تامين او صيرفي بعد ١٩٨٢/١٠/١ وتكون ناشئة عن اموالها وودائعها من المملكة".
وقد عدلت هذه الفقرة بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (٤) لسنة ١٩٨٩ والذي عمل به من ١٩٨٩/١/١ وحتى ١٩٩٠/١٢/٣١ حيث اصبحت الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة لأي شخص مقيم (بما في ذلك الشركة العادية المقيمة)وتكون ناشئة عن امواله وودائعه من المملكة خاضعة لضريبة الدخل.
(٢) انظر: محضر الجلسة التاسعة من الدورة العادية الأولى لمجلس الأمة الحادي عشر المنعقد في ١٩٩٠/٣/١٨ والمذكور في الصفحة (٣١) وما بعدها من ملحق الجريدة الرسمية العدد (١٩) المجلد (٢٢).

ثانياً : فروقات العملة .

تعتبر وحدة النقد في الأردن هي الدينار الأردني(١) "ويجب أن يجري كل بيع أو وفاء فيه بالدينار الأردني، ويجب أن يحرر به كل سند أو عقد أو كمبيالة أو وثيقة أيا كانت إذا تضمنت دفعا أو التزاما ماليا، ويجوز أن تستعمل عملة أجنبية للأغراض السالفة شريطة أن يتم ذلك وفق أحكام قانون مراقبة العملة الأجنبية والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه"(٢).

ومن المعروف أن البنوك والشركات المالية والمصرافين وشركات التامين وغيرهم من المكلفين وبالأخص المستوردين منهم من الخارج والذين يتعاملون بالعملة الأجنبية سواء بالبيع والشراء أو بتسديد قيمة مستورداتهم حيث تسجل لديهم في حساب خاص بالعملة الأجنبية وعلى فترات بحيث يتم في نهاية كل فترة وكذلك في نهاية السنة عملية تقييم الموجودات والمطلوبات بالعملة الأجنبية حسب السعر الوسطي الذي يحدده البنك المركزي الأردني، وهنا تظهر فروقات العملة الموجبة والتي تمثل الربح أو فروقات العملة السالبة والتي تمثل الخسارة.

وتعتبر فروقات العملة الموجبة دخلا خاضعا للضريبة استنادا لأحكام الفقرة ١/٣ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي تنص على أنه يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها من "الفوائد والخصميات والعمولات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروقات العملة والعمولات التي تتقاضاها البنوك المرخصة والشركات المالية والصرافون المرخصون وشركات التامين والوساطة في الأسواق الأردنية لتداول الأوراق المالية على خدماتها وتسهيلاتها الائتمانية لعملائها".

---

(١) أنظر: المادة (٢٤) من قانون البنك المركزي الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٧١ . المنشور في الصفحة (٨٠٧) من العدد (٢٣٠١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧١/٥/٢٥ .

(٢) أنظر: المادة (٢٦) من قانون البنك المركزي الأردني رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ بفقرتيها .

وقد اعتبرت محكمة استئناف ضريبة الدخل (١) فروقات العملة المتاتية لأي شخص خاضعة للضريبة الا أن محكمة التمييز (٢) قد استقر رأيها على أن فروقات العملة الخاضعة للضريبة استنادا لأحكام الفقرة أ/٣ المشار اليها سابقا تنحصر في فروقات العملة المتحققة للبنوك والشركات المالية والصرافون وشركات التامين والوساطة في الأسواق الأردنية لتداول الأوراق المالية، أما باقي الأشخاص فغير مكلفين بدفع الضريبة على ما يحصلون عليه من فروق العملة على أساس من أن النص خص أشخاصا معينين بهذا التكليف، وبناء عليه فإن الشركات العادية لا يشملها النص المشار اليه.

وارى أن اجتهاد محكمة التمييز بهذا الخصوص كان من اهم موجبات تعديل نص الفقرة أ/٣ المشار إليها بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم ٤ لسنة ١٩٩٢ والتي اصبحت هذه الفقرة تنص على ما يلي: يخضع للضريبة "الفوائد والعمولات والخمسيات وفروقات العملة ....". (٣)

وبموجب هذا النص المعدل اصبحت فروقات العملة والمتاتية لأي شخص خاضعة لضريبة الدخل دون منازع.

الفرع الثاني: الفوائد المستحقة للبنوك والشركات المالية المرخصة.

ان المشرع قد اعفى من ضريبة الدخل فوائد الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة بشكل عام ولكنه استثناء أخضع لضريبة الدخل فوائد ودائع البنوك والشركات المالية المرخصة لدى بعضها البعض على الرغم مما ورد من اعفاء لهذه الفوائد بموجب أحكام قانون تشجيع الاستثمار أو قانون بنك الاسكان أو اي قانون آخر. (٤)

---

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٩٨٧/١٤٣) الصادربتاريخ ١٩٨٨/٨/٢٨ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢١) في القضية رقم (٨٨/٩٦) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٢/١ والمنشور في الصفحة (٩٩٤) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩ .

(٣) وقد سبق أن عدلت هذه الفقرة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (٤) لسنة ١٩٨٩ وذلك بالنص المطابق تماما لنص الفقرة اعلاه بمعنى أن هذا التعديل قد عمل به منذ ١٩٨٩/١/١ وحتى الان.

(٤) انظر: الفقرة ب/٨/ج من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

ولقد أحسن المشرع صنعا باتخاذه هذا الموقف إذ لولا هذا الاستثناء لعمدت البنوك الى ان تودع مبالغ كبيرة جدا لدى بعضها البعض، فقد تدفع البنوك والشركات المالية المرخصة فائدة قدرها ٥% مثلا او قد لا تدفع على الحساب الجاري لديها او على الودائع لأجل، ثم تقوم بايداعها لدى بنك الاسكان او غيره من البنوك بفائدة قدرها ٨% مثلا فتكسب من هذه العملية فائدة مقدارها ٣%من الودائع المعفاة من ضريبة الدخل يضاف الى هذا ان نسبة الـ ٥% التي تدفعها للمودع تقوم بتنزيلها من اجمالي دخلها باعتبارها انفقت في سبيل الحصول على الدخل (١).

وقد ثار الخلاف حول فيما اذا كانت فوائد الودائع المستحقة لبنك الاسكان من البنوك الاخرى خاضعة لضريبة الدخل؟ على الرغم من انها معفاة من الضريبة بموجب النصوص التالية :

أولا : الفقرة أ من المادة ١٦ من قانون بنك الاسكان رقم ٤ لسنة ١٩٧٤(٢) والتي تنص على أنه "تعفى من ضريبتي الدخل والخدمات الاجتماعية الفوائد المدفوعة على الأموال المودعة لدى البنك".

ثانيا : الفقرة أ من المادة ٦٥ من قانون بنك الاسكان رقم ٤ لسنة ١٩٧٤(٣) والتي تنص على انه "يعفى البنك من الضرائب والرسوم والتكاليف المالية الأخرى العائدة للخزينة العامة والمؤسسات الحكومية أو البلديات التي تتناول راس مال البنك وامواله الاحتياطية أو دخله أو ارباحه ......".

ثالثا : الفقرة ١ من المادة ٢ من اتفاقية التعاون الأردني الكويتي في مجالات التعمير والتنمية (٤) والتي تنص على أنه "تتمتع الأسهم التي يساهم فيها الجانب الكويتي طبقا

(١) رفاعي الهزايمة/ الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن/ المرجع السابق/ صفحة (٧٢) .
(٢) المنشور في الصفحة (٤٣٢) من العدد رقم (٢٤٨١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٤/٤/١ .
(٣) المعدلة بموجب احكام قانون بنك الاسكان المؤقت رقم (٨) لسنة ١٩٧٧ المنشور في الصفحة (٦٩٤) من العدد (٢٦٩١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٧/٢/١٦ .
(٤) المنشورة في الصفحة (٢٣٦٢) من العدد (٢٥٩٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٥/١٢/١ .

لهذه المادة بالامتيازات والاعفاءات التي تتمتع بها الاسهم الممتازة طبقا لقانون بنك الاسكان رقم ٤ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون المؤقت رقم ١٤ لسنة ١٩٧٥(١) على ان اية تعديلات تطرا على هذا القانون لا تؤثر على حقوق الجانب الكويتي بالنقص اما الزيادة فتكون بموافقته".

وقد حسمت هذا الخلاف محكمة التمييز بقرارها رقم ١٩٨٥/٥٥٢ (٢) الصادر عن الهيئة العامة والذي جاء فيه ما يلي: ان نقطة الخلاف ما بين بنك الاسكان ومقدر الضريبة هي فيما اذا كانت الفوائد التي يتقاضاها البنك من البنوك الاخرى خاضعة لضريبة الدخل ام لا ؟ ولما كان بنك الاسكان يحتج بالمادتين ٦٥،١٦ من قانون بنك الاسكان رقم ٤ لسنة ١٩٧٤ وللمادة (٧/ص) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ . (المطابقة تماما لنص الفقرة ب/٨/ج من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥).

فاننا نجد ان المادة ١/١٦ من قانون بنك الاسكان تعفي من ضريبة الدخل والخدمات الاجتماعية الفوائد المدفوعة من هذا البنك عن الاموال المودعة لديه ولا تبحث في الفوائد التي يتقاضاها البنك المذكور من البنوك الاخرى ولذا فهي ليست بذات موضوع بالنسبة لنقطة النزاع.

اما المادة (٦٥) من قانون بنك الاسكان فانها تعفيه من جميع الضرائب والرسوم وهي بهذا النص المطلق تشمل كافة الضرائب بما في ذلك ضريبة الدخل الا انه لما صدر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ قد نص في المادة ٧/ص على ان الفوائد المستوفاة عن ودائع البنوك لدى البنوك غير معفاة من ضريبة الدخل رغم ما ورد في قانون بنك الاسكان اي ان هذا النص يلغي الاعفاء الوارد في قانون بنك الاسكان بخصوص هذه الفوائد صراحة الا انه ورد في المادة ٢ من الاتفاقية المعقودة ما بين الاردن

---

(١) المنشور في الصفحة (٤٨٢) من العدد (٢٥٤٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٥/٢/١٦ .
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٦٦) في القضية رقم (١٩٨٥/٥٥٢) الصادر بالاغلبية الهيئة العامة بتاريخ ١٩٨٦/٨/٢٨ ، من القرارات المجمدة لدى لدى الباحث.

والكويت على ان تتمتع الاسهم التي يساهم فيها الجانب الكويتي ببنك الاسكان طبقا لهذه المادة بالامتيازات والاعفاءات التي تتمتع بها الاسهم الممتازة طبقا لقانون البنك رقم ٤ لسنة ١٩٧٤ وتعديله على ان اية تعديلات تطرا على هذا القانون لا تؤثر على حقوق الجانب الكويتي بالنقص اما الزيادة فتكون بموافقته وبما ان فوائد الاموال المودعة بالبنوك كانت حين ابرام هذه الاتفاقية معفاة من ضريبة الدخل بمقتضى المادة ٣٦ من قانون تشجيع الاستثمار رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٢(١) والمعدلة بالقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٧٣(٢).

ثم صدر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ واخضع فوائد الاموال المودعة من البنوك لدى البنوك الاخرى لضريبة الدخل فاصبحت الفوائد التي يتقاضاها بنك الاسكان من البنوك الاخرى خاضعة لضريبة الدخل الا انه قد ورد النص في المادة ٧/ف (المطابق تماما لنص الفقرة ب-١١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥) بان الدخول المعفاة بموجب الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الاطراف التي تعقدها الحكومة تعفى من ضريبة الدخل تنفيذا للاتفاق واعمالا للبند ف من المادة (٧) وعلى هذا الاساس تصبح اسهم الجانب الكويتي معفاة من ضريبة الدخل فيما يتعلق بالفوائد التي يتقاضاها بنك الاسكان عن اسهم الجانب الكويتي اما باقي الفوائد التي يتقاضاها فهي خاضعة لضريبة الدخل بمقتضى البند ص من المادة (٧).

وارى ان ما ذهبت اليه محكمة التمييز بقرارها هذا واقع في محله وجاء منسجما مع نصوص قانون ضريبة الدخل من حيث اخضاع الفوائد الاخرى المستحقة للبنوك والشركات المالية المرخصة للضريبة ومن حيث معالجة الاستثمارات الغير اردنية في بنك الاسكان ضريبيا.

---

(١) المنشور في الصفحة (١٩٥٢) من العدد رقم (٢٣٨١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٢/١٠/١٦ .
(٢) المنشور في الصفحة (٢١٩٤) من العدد (٢٤٧٠) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٣/١١/١٥ .

فقيما يتعلق باعتبار الفوائد الأخرى (كفوائد القروض السكنية، فوائد الحساب الجاري مدين، فوائد الاعتمادات وفوائد الكمبيالات ... الخ) المستحقة للبنوك والشركات المالية المرخصة خاضعة لضريبة الدخل، أرى أن الفقرة ب/٨/أ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل قد نصت على اعفاء فوائد الودائع المستحقة للمودعين من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين أردنيين أم غير اردنيين مقيمين أم غير مقيمين طالما ان أموالهم مودعة لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة في الأردن، ولكن سرعان ما أن تاتي الفقرة ب/٨/ب من المادة ٧ نفسها لتقييد هذا الاطلاق فتعفي الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة في الأردن المستحقة للبنوك والشركات المالية والمتاتية من استثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة، ويكون هذا الاعفاء لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التاسيس اذا كانت الفوائد المذكورة من استثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة، وبعد ذلك تاتي الفقرة ٨/ب/ج من المادة ٧ المذكورة لتعتبر الفوائد الأخرى المستحقة للبنوك والشركات المالية المرخصة خاضعة لضريبة الدخل بالرغم مما ورد في قانون تشجيع الاستثمار او قانون بنك الاسكان او أي قانون آخر.

اما فيما يتعلق بمعالجة الاستثمارات الغير اردنية في بنك الاسكان(١) ضريبيا حيث اعتبر قرار محكمة التمييز المشار إليه سابقا أن حصة دولة الكويت من أرباح بنك الاسكان قد تم الاشتراط على اعفائها من ضريبة الدخل بموجب اتفاقية دولية واحكام هذه الاتفاقية اقوى من احكام القانون العادي هذا من

---

(١) يتكون رأس مال بنك الاسكان من (١٢) مليون سهم موزع كالتالي: الأردن (٦) مليون سهم، الكويت (٢) مليون سهم، عمان (١) مليون سهم، قطر (١) مليون سهم، وايران (١) مليون سهم.

جهة ومن جهة أخرى، أن احترام أحكام الاتفاقيات الدولية سيؤثر ايجابيا على مصداقية الحكومة الأردنية والتي تسعى دائما وباستمرار الى جذب المزيد من رؤوس الأموال العربية والأجنبية للاستثمار في الأردن.

وتجدر الاشارة الى أن الدخول والأرباح المتحققة لبنك الاسكان من القروض والتسهيلات التي يقدمها للمشاريع السكنية معفاة من ضريبة الدخل. أما دخوله وأرباحه الأخرى التي لم ينص على اعفائها في قانون ضريبة الدخل فتخضع للضريبة بعد تنزيل الخسارة التي قد تتحقق من القروض والتسهيلات التي يقدمها للمشاريع السكنية وذلك بالرغم مما ورد في قانون بنك الاسكان أو أي قانون آخر(١).

المطلب الثاني: الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية.

في البداية اشير الى أن قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ شأنه في ذلك شأن قوانين ضريبة الدخل اللاحقة اخذ بقاعدة اخضاع أي مصدر من مصادر الدخل للضريبة ما لم يكن هذا المصدر معفي منها بموجب احكام قانون ضريبة الدخل أو أي قانون آخر(٢).

وبالرجوع الى احكام قانون تشجيع الاستثمار رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٢(٣) الذي حل محل القانون السابق نجد أن المادة (٣٦) منه تنص على "اعفاء فوائد الودائع لدى البنوك من ضريبة الدخل".

وبناء عليه فقد جرى العمل على اعفاء فوائد الودائع لدى البنوك بغض النظر عن المودع سواء كان من الأشخاص الطبيعيين أو من الأشخاص المعنويين. ومن هنا نلاحظ أن النص على هذا الاعفاء قد ورد في اكثر من قانون انطلاقا من السياسة الحكيمة الرامية

---

(١) انظر: الفقرة (ب-١٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ، المعدلة بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

(٢) انظر: الفقرة (ط) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ .

(٣) المنشور في الصفحة (١٩٥٣) من العدد (٢٣٨٦) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٢/١٠/١٦ .

الى تشجيع الادخار، "وكقاعدة عامة فان الاستثمار يساوي الادخار، والأمة التي لا تستثمر من ادخاراتها تبقى مدينة أبدا ومرتبكة ماليا ويخشى أن يؤول بها عبء الدين الخارجي الى التوقف عن الدفع أو الافلاس"(١).

واضح أن الهدف من هذا الاعفاء هو تشجيع الأفراد بالدرجة الأولى على الادخار دون الشركات والبنوك، ولكن الذي حدث هو استغلال الشركات والبنوك هذه الثغرة في النص بشكل مطلق وبدأت تستثمر الكثير من أموالها كودائع لدى البنوك وكما بدأت هذه الأخيرة تستثمر الكثير من أموالها أيضا كودائع لدى بعضها البعض، وهنا لاحظ المشرع أن هذا الاعفاء قد أصبح بابا واسعا للتهرب الضريبي ضمن القانون.

ولقد كانت الفرصة المناسبة للحيلولة دون وجود هذه الثغرة للتهرب الضريبي ولمنع هذا التوجه الاستثماري وذلك بصدور قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ حيث نصت الفقرة ص من المادة ٧ منه على أن يعفى من الضريبة "الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة في المملكة ويستثنى من ذلك ودائع البنوك والشركات وذلك بالرغم مما ورد في قانون تشجيع الاستثمار وقانون بنك الاسكان أو أي قانون آخر".

وبهذا يكون المشرع قد أعفى الفوائد المترتبة على ودائع الأشخاص الطبيعيين لدى البنوك أو الشركات المالية من ضريبة الدخل دون أن يعفي الفوائد المترتبة على ودائع بنك أو شركة لدى بنك آخر أو شركة أخرى. بل اعتبر هذه الفوائد دخلا خاضعا للضريبة بدلالة النص المتعلق باخضاع الفوائد بشكل عام للضريبة (٢).

---

(١) الدكتور خليل العالم/ قانون ضريبة الدخل بين الوفرة والعدل/ المرجع السابق/ صفحة (١٢٩) .

(٢) انظر: الفقرة (١-٢) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٣٤) لسنة ١٩٨٢ .

وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٨٨/٩٦ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان الفقرة ص من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ قد اعفت الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة في الأردن من ضريبة الدخل، واستثنت من هذا الاعفاء ودائع البنوك والشركات، وقد وردت كلمة (الشركات) مطلقة فتجري على اطلاقها وتشمل كافة الشركات وليس الشركات المالية المرخصة فقط".

وبصدور قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ فقد عالج المشرع موضوع اعفاء الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية من ضريبة الدخل من كافة الجوانب حيث اعفى جزءا منها اعفاء مطلقا واعفى الجزء الآخر اعفاء مشروطا.

الفرع الأول: الاعفاء المطلق.

نصت الفقرة ب/٨/أ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة "الفوائد التي تتحقق للمودعين من الأشخاص الطبيعيين والشركات لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة في المملكة".

ويعني هذا النص اعفاء الفوائد المتحققة على ودائع الأشخاص الطبيعيين والشركات المساهمة العامة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات العادية غير المقيمة وكذلك الجمعيات التعاونية والنقابات المهنية وصناديق الادخار والتوفير والمؤسسات العامة... الخ، باستثناء البنوك والشركات المالية بدلالة البندين ٨ب/٨ج من هذه الفقرة كما سوف يتبين.

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٩٦) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٢/١، المنشور في الصفحة (٩١٤) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩.

ويبدو للمشرع من وجهة نظري ان الشركات الأخرى غير المالية كالشركات التجارية والصناعية والصحية والتربوية وشركات التامين وشركات الصرافة .... الخ، غالبا ما يكون رأس مالها عبارة عن موجودات ثابتة ومتداولة وحتما لو ارادت الاستثمار في الودائع لدى البنوك والشركات المالية فإن الأمر سيكون في أضيق نطاق.

وهذا الاعفاء مقصود به تشجيع الشركات غير المالية على الاستثمار في الودائع لدى البنوك. وارى أن وجود مثل هذا الاستثمار سيؤدي الى ان تبتعد الشركات كثيرا عن تحقيق اهدافها باللجوء الى استثمار اموالها كودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة لما في ذلك من سهولة في الاستثمار وعدم وجود مخاطر فيه وبالتالي تتهرب كليا او جزئيا من الضريبة بموجب القانون، لذلك ارى أن يختصر النص المشار اليه سابقا على اعفاء فوائد الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة المستحقة للأشخاص الطبيعيين فقط وذلك تشجيعا لهم على الادخار دون الاستهلاك.

وسوف أوضح في هذا المقام المقصود بالشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة.

أولا: الشركات المسموح لها بقبول الودائع.

اعتقد أن المقصود بهذا النوع من الشركات هي مؤسسات الادخار العقاري وهي نوع من الشركات المالية المرخصة من قبل البنك المركزي والتي لايسمح لها بتلقي الودائع من الجمهور ولكن يسمح لها بتلقي الأموال لغايات الأدخار او التوفير الوظيفي او التعاقدي، ويمكن اعطاء امثلة على ذلك في مؤسسة ريفكو، داركو، بيتنا والمؤسسة الوطنية للاعمار والتمويل(١).

---

(١) انظر: الجهاز المالي والمصرفي في الاردن / من منشورات دائرة الابحاث والدراسات في البنك المركزي الأردني/ تشرين الاول ١٩٨٩ / صفحة (٢٢).

ثانيا : مؤسسات الاقراض المتخصصة .

وهي المؤسسات التي تقوم بمنح القروض والتسهيلات الائتمانية متوسطة وطويلة الأجل وبشروط سهلة لقطاعات الزراعة والصناعة والسياحة والاسكان والمجالس البلدية والقروية والجمعيات التعاونية ، وذلك بهدف تشجيع وتنمية وتطوير هذه القطاعات، ويمكن اعطاء أمثلة على ذلك في مؤسسة الاسكان ، مؤسسة الاقراض الزراعي، بنك الانماء الصناعي، بنك الاسكان ، بنك تنمية المدن والقرى والبنك العقاري(١).

الفرع الثاني: الاعفاء المشروط.

نصت الفقرة ب/٨/ب من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة "الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة في المملكة المستحقة للبنوك والشركات المالية المتاتية من استثمار الجزء السائل من راس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة ، ويكون هذا الاعفاء لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التاسيس اذا تاتت الفوائد المذكورة من استثمار الجزء السائل من راس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح مدفوعة الضريبة ".

وبناء على هذا النص ارى ان المشرع قد فرق في المعاملة الضريبية فيما يتعلق بالفوائد على الودائع المستحقة للبنوك والشركات المالية حيث اعفى من ضريبة الدخل بعضا منها ، واخضع البعض الاخر وقد اشترط لإعفاء الفوائد على الودائع المستحقة للبنوك والشركات المالية توافر شرطين اثنين وهما :

الشرط الأول: أن تتاتى هذه الفوائد من استثمار الجزء السائل من راس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة .

---

(١) انظر: الجهاز المالي والمصرفي في الأردن/ من منشورات دائرة الابحاث والدراسات في البنك المركزي الأردني/ المرجع السابق/ صفحة (٢٥) .

وعليه سوف ابحث في مصادر الاستثمار المشار اليها كما يلي:

١ - الجزء السائل من راس المال المدفوع.

من المعروف ان راس مال البنوك والشركات المالية اسهم نقدية ، وباستثناء جزء قليل منه يمثل موجودات ثابتة يبقى الجزء الاكبر نقدا، وبالاضافة لوجود الاحتياطيات والارباح المدورة وكلها ايضا نقدية ، وذلك بعكس الشركات التجارية والصناعية تماما كون الجزء الاكبر من راسمالها وموجوداتها يتمثل في الموجودات الثابتة والمتداولة.

لذلك راى المشرع ان لا باس في قيام البنوك والشركات المالية باستثمار الجزء السائل من راس المال والاحتياطيات والارباح المدورة مدفوعة الضريبة كودائع لدى البنوك والشركات المالية الاخرى وخاصة في مرحلة التاسيس، وذلك لتشجيع الجمهور على المساهمة في تاسيس الشركات المساهمة. ويؤكد جانب من الفقه(١) "ان راس مال الشركة المالية واحتياطياتها وارباحها المدورة لا يتحمل استثمارها في الاسهم والسندات اية كلفة او عبء على ارباح تلك الشركة، اي ان هذا الاستثمار خلو من النفقات التي يمكن التذرع بها في رد اي جزء من العائد المعفي الى الدخل الخاضع للضريبة".

٢ - الاحتياطيات.

من المعروف ان هناك نوعين من الاحتياطيات وهما:

أ - الاحتياطي القانوني.

حيث يجب على الشركة المساهمة العامة قبل توزيع اية ارباح على المساهمين اقتطاع ما نسبته ١٠٪ من ارباحها الصافية لحساب الاحتياطي الاجباري(٢). "ويعتبر الاحتياطي القانوني

---

(١) الدكتور خليل السالم/ قانون ضريبة الدخل بين الوفرة والعدل/ المرجع السابق / صفحة (١٤١).
(٢) انظر: المادة (٢١٤) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .

ضمانا اضافيا لدائني الشركة ياخذحكم راس المال لانه مخصص اساسا لتكملة راس المال وجبره اذا اصيب بسبب الخسائر ويجوز ادماجه في راس المال باجراءات تعديل نظام الشركة "(١).

ب - الاحتياطي الاختياري.

"يجوز للهيئة العامة للشركة المساهمة العامة بناء على اقتراح مجلس ادارتها ان تقرر سنويا اقتطاع ما لا يزيد على ٢٠% من ارباحها الصافية عن تلك السنة لحساب الاحتياطي الاختياري ويستعمل هذا الاخير للاغراض التي يقررها مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة او يحق للهيئة العامة توزيعه كله او اي جزء منه كارباح على المساهمين اذا لم يستعمل في تلك الاغراض"(٢).

"وتعتبر الارباح المدورة بمثابة مال احتياطي ويجب ان يستعمل لفائدة الشركة وتفقد هذه الارباح من تلقاء نفسها صفة المال الاحتياطي في نهاية المدة المقررة وتضاف الى صافي ارباحها ويجوز التصرف فيه وتوزيعه "(٣).

وارى ما يراه جانب من الفقه(٤) "ان ارباح الشركة يكون جزء منها مدفوع الضريبة وجزء آخر معفي، وهي تقوم بتوزيع جانب من الارباح على المساهمين وتبقي جزءا آخر كارباح مدورة"، وهنا يثور التساؤل لماذا اعتبرت الارباح المدورة انها مدفوعة الضريبة وان الجزء المعفي هو الذي وزع على المساهمين؟ فقد يكون العكس هو الصحيح، ومن المنطقي ان نقول بان الارباح المدورة ليست بالضرورة مدفوعة الضريبة كلها علما باني اعتبر كون المال مدفوع الضريبة او غير مدفوع لا يؤثر على ضرورة فرض الضريبة على ربح اعادة استثماره.

(١) الدكتور مصطفى كمال طه / القانون التجاري اللبناني / المرجع السابق/ صفحة (٤٩٩) وما بعدها.
(٢) انظر: المادة (٢١٥) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ بفقرتيها.
(٣) الدكتور مصطفى كمال طه / القانون التجاري اللبناني / المرجع السابق / صفحة (٥٠٣).
(٤) الدكتوران خليل السالم وفهد الفانك/ حوارات اقتصادية ساخنة (١٩٨٠-١٩٨٨)/ المؤسسة الصحفية الاردنية /عمان/ ١٩٨٨ / صفحة (١٤٢) .

٣ - الأرباح المدورة.

"ينشأ حق المساهم في الأرباح السنوية للشركة المساهمة العامة بعد صدور قرار الهيئة العامة بتوزيعها ولا يجوز تدوير ما يزيد على ٥% من الأرباح السنوية المعدة للتوزيع ولمدة لا تتجاوز سنتين متتاليتين الا بموافقة الهيئة العامة وللمدة التي تقررها، ويعاد توزيع هذه الأرباح على المساهمين بعد انقضاء تلك المدة "(١).

مما سبق يتبين أن المشرع قد اعفى الفوائد المستحقة للبنوك والشركات المالية والمتاتية من استثمار الجزء السائل من راس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة اعفاء كليا ودون رد النفقات والمصاريف التي انفقت في سبيل انتاج الدخل المعفي. ليس الى الأبد بل حدد ذلك بمدة زمنية معينة.

الشرط الثاني: تحديد المدة الزمنية.

بمعنى أن يكون اعفاء فوائد الودائع المستحقة للبنوك والشركات المالية والمتاتية من استثمار الجزء السائل من راس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ تاسيس البنك او الشركة المالية.

وقد سبق وأن قلت أن هدف المشرع من هذا الاعفاء هو تشجيع الجمهور على المساهمة في تاسيس البنوك والشركات المالية، فاراد منحها ميزة تشجيعية خاصة في بداية عمرها ولعلها تجد في استثمار جزء من رأس مالها السائل واحتياطياتها وارباحها المدورة ما يساعدها على القيام باعمالها، وبناء على ذلك حصر الاعفاء بمدة ثلاث سنوات من تاسيسها.

وأرى أن مثل هذا الاستثناء سيؤدي الى أن تتجه البنوك والشركات المالية نحو الاستثمار في الودائع لدى البنوك

(١) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٢١٩) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.

والشركات المالية الأخرى في بداية تاسيسها لمدة ثلاث سنوات وهي مدة ليست بالقصيرة بدلا من أن تتجه الى تحقيق أهدافها الأساسية منذ البداية هذا من جهة ومن جهة أخرى، سوف تدعي البنوك والشركات المالية ان كافة المبالغ التي استثمرت في الودائع لدى البنوك الأخرى هي من راس مالها واحتياطياتها وارباحها الأخرى المدورة مدفوعة الضريبة، ويدعي مقدر ضريبة الدخل عكس ذلك نتيجة اختلاط موارد البنك او الشركة المالية بعضها مع البعض الاخر، وهنا يحدث الاشكال وتثور المنازعات.

المبحث الثاني: ارباح الأسهم وسندات المقارضة وفوائد الأوراق المالية الأخرى.

المطلب الأول: ماهية ارباح الأسهم وسندات المقارضة وفوائد الأوراق المالية الأخرى.

الفرع الأول: ارباح الأسهم وسندات المقارضة.

أولا : ارباح الأسهم.

تعتبر ارباح الأسهم نوعا معينا من الدخل الناتج من استثمار راس المال البحت الذي لم يمتزج بالعمل، ولم يعرف قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ السهم الا ان المادتين ٩٨، ٩٩ منه نصتا على اهم خصائصه وهي ان "السهم قسم من اقسام متساوية من راس مال الشركة المساهمة او التوصية بالأسهم يقدمه الشريك المساهم بالدينار الأردني ويدفع بقيمة اسمية مقدارها دينار واحد غير قابل للتجزئة".

ويرى جانب من الفقه(١) ان للسهم مدلولان وهما:

١ - فهو الوحدة القياسية لحصة الشركاء في راس مال الشركة.

٢ - وهو الصك او الوثيقة التي تعطى للمساهم لاثبات حقه في راس مال الشركة.

---

(١) الدكتور هشام فرعون/ القانون التجاري المغربي/المرجع السابق / فقرة (٢١٦).

ويعطي السهم لمالكه الحق في حصته من أرباح الشركة أثناء قيامها وعند تصفيتها، وتعتبر هذه الأرباح من حيث المبدأ معفاة من الضريبة حيث نصت الفقرة ب/٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة "ارباح الأسهم التي توزعها الشركات....".

وقد ذكر النص لفظة كل من الأسهم والشركات بصورة مطلقة لتشمل مختلف أنواعها كالأسهم النقدية والأسهم العينية كما وتشمل أسهم كل من الشركات المساهمة العامة، وشركات التوصية بالأسهم والشركات المحدودة المسؤولية والجمعيات التعاونية في عملها الذي يستهدف الربح وذلك في حالة كون رأس مالها مقسما الى أسهم.

ثانيا: ارباح سندات المقارضة.

لقد نصت الفقرة ب/٧ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة (١) على انه يعفى من الضريبة "أرباح سندات المقارضة..."

١ - تعريف سندات المقارضة.

وتعرف سندات المقارضة بانها "الوثائق المحددة القيمة التي تصدر بأسماء مالكيها مقابل الأموال التي قدموها لصاحب المشروع بعينه بقصد تنفيذ المشروع واستغلاله وتحقيق الربح".(٢)

٢ - الأشخاص الذين يحق لهم اصدار سندات المقارضة.

وتعتبر سندات المقارضة نوعا جديدا من السندات الذي سمح القانون لكل من الهيئات التالية (٣) اصدارها:

(١) عدلت هذه المادة بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢.
(٢) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٢) من قانون سندات المقارضة رقم (١٠) لسنة ١٩٨١، المنشور في الصفحة (٣٠٦) من العدد (٢٩٩٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨١/٢/١٦.
(٣) انظر: المادة (٣) من قانون سندات المقارضة رقم (١٠) لسنة ١٩٨١.

- وزارة الأوقاف والشؤون والمقدسات الاسلامية.
- المؤسسات العامة ذات الاستقلال المالي.
- البلديات.

٣ - الأشخاص الذين يحق لهم امتلاك هذه السندات.

"يحق للشخص الطبيعي او المعنوي من رعايا الدول العربية والاسلامية الاكتتاب في سندات المقارضة ...(١) وذلك مقابل الحصول على نسبة محددة من أرباح المشروع وتحدد هذه النسبة في نشرة اصدار السندات، ولا تنتج سندات المقارضة اي فوائد كما لا تعطي مالكها الحق في المطالبة بفائدة سنوية محددة ".(٢)

ومما سبق يتبين ان الأشخاص الذين يحق لهم امتلاك سندات المقارضة هم:

- الأشخاص الطبيعيون من الأردنيين ومن غير الأردنيين المقيمين وغير المقيمين.

- الأشخاص المعنوية الأردنية وغير الأردنية المقيمة وغير المقيمة، وتشمل الشركات بمختلف انواعها كالشركات المساهمة العامة والشركات المحدودة المسؤولية وشركات التوصية بالأسهم والشركات العادية غير المقيمة والجمعيات التعاونية.

الفرع الثاني: فوائد اذونات الخزينة وسندات التنمية واسناد قرض الشركات المساهمة العامة.

اولا: فوائد اذونات الخزينة وسندات التنمية.

تحتاج الحكومة في اغلب الأحيان لأموال كثيرة من اجل تغطية نفقاتها العامة او للقيام بمشاريع معينة او للتغلب بواسطتها على صعوبات مالية تواجهها، لذلك اجاز القانون للحكومة ان تقترض من الجمهور مباشرة وذلك عن طريق اصدارات

---

(١) انظر: المادة (١٤) من قانون سندات المقارضة رقم (١٠) لسنة ١٩٨١.
(٢) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢) من قانون سندات المقارضة رقم (١٠) لسنة ١٩٨١.

الدين العام وبواسطة الاكتتاب(١) في سندات مسجلة او لحاملها او كليهما أو اذونات خزينة تصدرها لهذه الغاية(٢)ويقرر مجلس الوزراء شروط اصدار السندات المالية الحكومية (٣) ومن أهم هذه الشروط ان تدفع الحكومة بالإضافة لقيمة الدين العام الفوائد والجوائز المستحقة لمالكي الاسناد في الموعد المحدد، ويعتبر ذلك دينا ممتازا على موجودات الحكومة ويجب ان يسدد من ايراداتها العامة.(٤)

ومن اهم هذه الاسناد اذونات الخزينة، ويعرف اذن الخزينة بانه "الصك او الكمبيالة الصادرة بالنيابة عن خزينة الحكومة والتي تنتقل ملكيتها بمجرد التسليم وتنص على حق حاملها في استيفاء قيمتها الاسمية في التاريخ المحدد" (٥)

ولقد نصت الفقرة ب من المادة ١٣ من قانون الدين العام رقم ١ لسنة ١٩٧١ على انه "يعفى من ضريبة الدخل ٥٠% من الأرباح الناشئة عن الاستثمار في اذونات الخزينة وذلك بصرف النظر عن اي اعفاء منصوص عليه في قانون آخر". وهذا يعني ان ما نسبته ٥٠% فقط من فوائد أذونات الخزينة معفاة من ضريبة الدخل واما نسبة ال ٥٠% الأخرى فهي خاضعة للضريبة على الرغم من أن الفقرة ب/٦ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تعفي من الضريبة فوائد اذونات الخزينة كاملة، ولكن ارادة المشرع في قانون الدين العام هي اعفاء فقط ٥٠% منها على الرغم من أي قانون آخر.

وهذا ما يجري عليه العمل في معالجة اذونات الخزينة ضريبيا منذ أن سرى العمل بقانون الدين العام وحتى الان.

ثانيا: فوائد اسناد قرض الشركات المساهمة العامة.

قد تحتاج الشركة المساهمة العامة احيانا لأموال كثيرة من اجل تنفيذ مشاريعها فتعمل على توفير هذه الأموال بطرق عدة

(١) انظر: الفقرة (أ) من المادة (٣) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.
(٢) انظر: المادة (٤) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.
(٣) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٣) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.
(٤) انظر: المادة (١٠) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.
(٥) انظر: المادة (٢) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.

منها الاقتراض من الجمهور مباشرة بطريقة الاكتتاب في سندات تصدرها لهذه الغاية تسمى "اسناد القرض" فاسناد القرض هي "أوراق مالية ذات قيمة اسمية واحدة قابلة للتداول تصدرها الشركة المساهمة العامة وتطرحها للاكتتاب العام أو الخاص للحصول على قرض لا تقل مدته عن خمس سنوات وتتعهد الشركة بموجب هذا الاسناد بسداد القرض وفوائده وفقا لشروط الاصدار"(١).

ومن اهم هذه الشروط أن تدفع الشركة بالإضافة لقيمة الدين الفوائد المستحقة لمالك السند في الموعد المحدد حتى ولو لم تحقق الشركة ارباحا لوقوعها في خسارة مثلا .

وتعتبر هذه الفوائد معفاة من ضريبة الدخل استنادا الى أحكام الفقرة ب/٦ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

"وقد جاء هذا الاعفاء لتشجيع المستثمرين على الاكتتاب بسندات الدولة واسناد القرض التي تعطي عليها فوائد معقولة ، ولو لم تقدم هذه الحوافز كالاعفاء من ضريبة الدخل لما كان بالامكان اقتراض الحكومة او المؤسسات العامة من الأسواق المالية الأردنية ولكان عليها أن تقترض من الأسواق المالية الدولية بفوائد اعلى بكثير وان تدفع عند التسديد فروقات العملة الأجنبية ".(٢)

الفرع الثالث: الأشخاص المستثمرون في الأسهم والأوراق المالية الأخرى.

باستعراض البندين ٥،٦ من الفقرة ب من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلين (٣) أرى ان الأشخاص المستثمرين بالأوراق المالية السابقة الذكر والذين تعفى ارباح وفوائد استثماراتهم فيها هم :

---

(١) انظر: المادة (١٤١) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .
(٢) الدكتوران خليل العالم وفهد الفانك / حوارات اقتصادية ساخنة / المرجع السابق / صفحة (١٣٩) وما بعدها.
(٣) بالمادة (٣) أولا وثانيا من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

١ - الأشخاص الطبيعيون من الأردنيين وغير الأردنيين المقيمين وغير المقيمين.

٢ - الأشخاص المعنويون من الأردنيين وغير الأردنيين المقيمين وغير المقيمين، مثل الشركات المساهمة العامة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات العادية غير المقيمة والجمعيات التعاونية.

٣ - الشركات القابضة (١).

٤ - شركات الاستثمار المشترك. (٢)

٥ - الشركات المقترضة من الغير بالفائدة.

ويستثنى من هذه الأشخاص كل من البنوك والشركات المالية والشركات التي تقبل الودائع والتي لها معالجة ضريبية اخرى كما سوف ياتي.

المطلب الثاني: معالجة ارباح الأسهم وسندت المقارضة وفوائد الأوراق المالية الأخرى ضريبيا.

ان معالجة ارباح الأسهم وسندات المقارضة وفوائد الأوراق المالية الأخرى ضريبيا تختلف وتتنوع ما بين الاعفاء الضريبي الكلي او الجزئي وما بين الخضوع الضريبي الجزئي.

---

(١) عرفت الفقرة (أ) من المادة (٢٢٢) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ الشركة القابضة بانها "شركة مساهمة عامة تقوم بالسيطرة المالية والادارية على شركة او اكثر من الشركات الاخرى التي تصبح تابعة لها وذلك من خلال تملكها للاكثرية المطلقة على الاقل من اسهم تلك الشركة او الشركات سواء كانت من الشركات المساهمة العامة او من الشركات ذات المسؤولية المحدودة او من شركات التوصية بالاسهم...". ويعتبر استثمار اموال الشركة القابضة في الاسهم والسندات والاوراق المالية من اهم غاياتها استنادا الى احكام الفقرة (ب) من المادة (٢٢٢) من قانون الشركات المذكور.
وبناء عليه فاذا اخذت شركة تابعة مقابل تملكها لاسهم او حصص شركة او اكثر من الشركات المساهمة الاخرى او من الشركات ذات المسؤولية المحدودة او من شركات التوصية بالاسهم ارباحا نتيجة استثمار اموالها في الاسهم والسندات والاوراق المالية فان هذه الارباح تكون معفاة من ضريبة الدخل اعفاء كليا. واعتقد ان المشرع قصد من هذا الاعفاء التشجيع على تاسيس شركات مساهمة عامة اخرى تنحصر غاياتها في استثمار اموالها في الاسهم والسندات والاوراق المالية وتشجيع الشركات المساهمة العامة على المساهمة في الشركات المساهمة العامة الاخرى والمساهمة ايضا بالشركات ذات المسؤولية المحدودة او شركات التوصية بالاسهم وذلك لاهمية الدور الذي تلعبه الشركات المساهمة في النشاط الاقتصادي الوطني.

(٢) اجازت المادة (٢٢٧) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ تاسيس شركة مساهمة عامة او توصية بالاسهم تنحصر غاياتها على استثمار الاموال لحساب الغير عن طريق التعامل بالاوراق المالية على ان لا يقل رأس مالها عن مليون دينار وتسمى شركة الاستثمار المشترك.

الفرع الاول: حالة الاعفاء الكلي من الضريبة .

لقد أعفى المشرع من ضريبة الدخل اعفاء كليا الأرباح والفوائد المتاتية من الاستثمار في الأسهم واذونات الخزينة وسندات التنمية وسندات المؤسسات العامة واسناد قرض الشركات المساهمة العامة المستحقة للبنوك والشركات المالية والشركات التي تقبل الودائع بحيث لا يجري رد اي جزء من هذا الدخل المعفي مقابل نفقات انتاجه إذا كان متاتيا من استثمار راس المال السائل والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة وذلك إذا كان الاستثمار خلال السنوات الثلاث الأولى من التاسيس.(١)

ويبدو ان حكمة المشرع من ذلك هو تشجيع هذا النوع من الأشخاص على استثمار المبالغ الزائدة عن حاجتها في مرحلة التاسيس الأولى في هذا المجال الذي يوفر لها عائدا صافيا وثابتا وقليل المخاطر وهي بامس الحاجة اليه في هذا الوقت بالذات.

الفرع الثاني: حالة الاعفاء الجزئي من الضريبة .

لقد أعفى المشرع من ضريبة الدخل اعفاء جزئيا الأرباح والفوائد المتاتية من الاستثمار في الأسهم واذونات الخزينة وسندات التنمية وسندات المؤسسات العامة واسناد قرض الشركات المساهمة العامة المستحقة للبنوك والشركات المالية والشركات التي تقبل الودائع بحيث يرد الى الأرباح الخاضعة للضريبة مبلغ يساوي الدخل المعفي منسوبا الى مجموع الايرادات ومضروبا في مجمل النفقات وذلك في حالة كون هذه الأرباح قد تاتت مما يلي: (٢)

---

(١) انظر: الفقرتين (ب/٥)، (ب/٦) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدلتين بموجب احكام المادة(٣) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

(٢) انظر: الفقرتين (ب/٥)، (ب/٦) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلتين بموجب احكام المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

١ - من استثمار راس المال السائل والاحتياطيات والارباح المدورة مدفوعة الضريبة بعد السنوات الثلاث الاولى من التاسيس.

٢ - من استثمار الاموال الاخرى غير ما ذكر اعلاه كالودائع تحت الطلب او لاجل سواء كان هذا الاستثمار اثناء السنوات الثلاث الاولى من التاسيس او بعدها.

الفرع الثالث: حالة الخضوع الجزئي للضريبة.

من خلال مفهوم المخالفة لما جاء في الحالة الثانية يتبين ان المشرع قد اخضع لضريبة الدخل جزءا معينا من الارباح والفوائد المتاتية من الاستثمار في الاسهم واذونات الخزينة وسندات التنمية وسندات المؤسسات العامة واسناد قرض الشركات المساهمة العامة المستحقة للبنوك والشركات المالية والشركات التي تقبل الودائع.

والحكمة من ذلك واضحة حيث ان المشرع اعفى هذه الارباح والفوائد من الضريبة، والتي لا بد من نفقات تصرف في سبيل الحصول عليها، وكون كل مصدر دخل سواء كان خاضعا للضريبة او معفى منها يجب ان يتحمل نفقات انتاجه.

وقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على تحميل الدخول المعفاة من الضريبة نفقات ادارية بنسبة معينة ورد هذه النفقات للارباح وفقا لقاعدة (الغرم بالغنم) ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ١٩٨٨/٤٥٠ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان ارباح الاسهم غير خاضعة لضريبة الدخل، وعليه فان النفقات التي انفقتها المكلفة في سبيل الحصول عليها لا تنزل من دخلها لان المادة ٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ اشترطت لتنزيل النفقات من الدخل الخاضع للضريبة ان تكون قد انفقت او استحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج هذا الدخل".

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٨٨/٤٥٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٧/٢٠، المنشور في الصفحة (١٠٢٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩.

وكان من الممكن ان لا يثير هذا الوضع اية صعوبة في التطبيق العملي لو ان المكلف يمسك حسابات لكل مصدر دخل على حده ، الدخل الخاضع ونفقاته والدخل المعفي ونفقاته ، ولكن الواقع انه يمسك حسابات واحدة لكافة مصادر دخله الخاضعة للضريبة والمعفاة منها ، وتشمل هذه الحسابات ايضا نفقات الدخل الخاضع والدخل المعفي معا وهنا تكمن المشكلة في تحديد نفقات الدخول المعفاة والتي حتما لم يرغب المشرع في ان يتحمل الدخل الخاضع للضريبة نفقات الدخل المعفي اذ ان ذلك يشكل وبكل بساطة تنزيل الاعفاءات من الدخل الخاضع للضريبة مرتين خلافا لتطبيق مبدا العدالة الضريبية والتي يقضي ان يتحمل كل دخل كلفته الحقيقية .

ولكن المشكلة التي بقيت قائمة ، وهي كيفية تحديد نسبة النفقات المتعلقة بالدخل المعفي من اجمالي النفقات؟ والتي كانت غالبا ما تقدر جزافيا ويختلف تقديرها من مقدر الى آخر .

لذلك عمد المشرع الى وضع معادلة حسابية للتوصل الى المبلغ الواجب رده للأرباح وهو يساوي الدخل المعفي منسوبا الى مجموع الايرادات ومضروبا في مجمل النفقات، ويقصد باجمالي النفقات ما يتحمله كل دينار من هذه النفقات من الايرادات سواء كان معفى من الضريبة ام خاضعا لها ويرى جانب من الفقه (١) "ان عملية توزيع التكاليف على الايرادات بالتساوي لكل دينار من الايرادات هي طريقة عادلة اجمالا ، وتعتبر بمثابة تساهل من جانب ضريبة الدخل لأن الواجب استبعاد كل تكاليف انتاج الدخل المعفي من الضريبة ".

---

(١) الدكتوران خليل السالم وفهد الفانك / حوارات اقتصادية ساخنة / المرجع السابق / صفحة (١٤٨).

الفصل الرابع
ايرادات الاملاك العقارية
والاشياء المعنوية (غير المادية)

لقد كانت العقارات فيما مضى ولا زالت من اهم مصادر الدخل وبالتالي كان اصحاب العقارات والمتعاملون بها هم الاقدر على الدفع، بالإضافة الى انهم الاكثر انتفاعا من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، وبناء عليه وانطلاقا من مبداي المقدرة والمنفعة كان ولا بد ان يساهموا ايضا بالجزء الاكبر من مصادر الايرادات العامة للدولة.(١)

وفي الوقت الحاضر لم تعد العقارات وحدها في الميدان فقد ظهرت انماط جديدة من الحقوق المعنوية، واصبحت من جملة الثروة العامة، وهكذا اصبح في الإمكان تقسيم الملكية الى ملكيتين:
١ - ملكية الاشياء المادية. ٢ - ملكية الاشياء المعنوية.(٢)

المبحث الاول: ايرادات الاملاك العقارية.

المتعاملون بالعقارات اما ان يشتروها لغايات بيعها واما ان يقوموا بتاجيرها للغير.

المطلب الاول: شراء العقارات لبيعها بربح.

ان عمليات شراء العقارات بقصد بيعها بربح تعتبر اعمالا تجارية استنادا الى احكام قانون التجارة (٣) وذلك اذا تمت عمليات الشراء والبيع هذه من خلال مؤسسة. ويشترط الفقه (٤) لوجود المؤسسة قيام تعاون وتكامل بين عناصر اربعة وهي: عنصر التكرار والاستمرار وعنصر البرنامج وعنصر اليد العاملة وعنصر راس المال. اما اذا تمت هذه العمليات بشكل فردي فإنها تعد اعمالا مدنية لا تجارية.

---

(١) الدكتور صالح الخصاونة/ الهيكل الضريبي في المملكة الاردنية الهاشمية/ منشورات مجلس الوحدة الاقتصادية العربية / عمان / ١٩٨٠ / صفحة (٤٥).
(٢) الدكتور صلاح الدين عبد اللطيف الناهي / الوجيز في الملكية الصناعية والتجارية / دار الفرقان للنشر والتوزيع/ عمان/ ١٩٨٢ / صفحة (١٧).
(٣) انظر الفقرة (١/ص) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.
(٤) الدكتور هشام فرعون/ مبادىء القانون التجاري المغربي/ المرجع السابق/ صفحة (٢٤).

وترجع أهمية عمليات شراء وبيع العقارات الى رواج المضاربات العقارية في الوقت الحاضر التي تحصل من قبل الشركات والافراد على حد سواء.

وللمشرع في مسالة اخضاع هذه الارباح لضريبة الدخل او الاعفاء منها مواقف مختلفة، تتمثل هذه المواقف في المراحل التي مر فيها التشريع الضريبي حسب موقف قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة منذ سنة ١٩٦٥ وحتى الان والتي مرت بثلاث مراحل(١) وسوف اعتبر كل مرحلة تمثل فرعا مستقلا عن الاخر كما يلي:

الفرع الاول: الوضع بموجب احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤.

لدى استعراض احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ لا اجد فيه نصا صريحا يخضع أرباح تجارة الاراضي والعقارات لضريبة الدخل مما ادى الى فتح باب الاجتهاد الفقهي والقضائي على مصراعيه، فبينما يرى جانب من الفقه (٢) "ان ارباح مضاربات العقارات تخضع لضريبة الدخل بموجب احكام الفقرة ١/أ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ لانها نصت على ان تخضع للضريبة ارباح اية معاملة او صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل او تجارة، وذلك كون القانون التجاري قد اعتبر الاعمال العقارية وشراء العقارات وبيعها من الاعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية".

وفيما يتعلق بالاجتهاد القضائي فقد استقر اجتهاد محكمة التمييز في العديد من قراراتها (٣) على اخضاع أرباح تجارة الاراضي والعقارات لضريبة الدخل اذا اتصفت هذه الارباح بالعمل

---

(١) استنادا الى احكام المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ فان هذه القوانين لا زال معمولا فيها وكل منها يحكم سنوات معينة.
(٢) الدكتور عادل الحياري/ الضريبة على الدخل العام/ المرجع السابق / صفحة (٢٨٢).
(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٧٦/١٠٣) الصادر بتاريخ ١٩٧٦/٤/١٩ والمنشور في الصفحة (١٨٧٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٧٦.

التجاري من حيث ان يتم شراء العقار وبيعه، وان يتصف هذا العمل بالتكرار والاستمرار، وان يكون القصد منه هو تحقيق الربح، وذلك استنادا الى احكام الفقرة ١/١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

ولست ادري كيف اغفلت محكمة التمييز حقيقة ان المشرع في الفقرة ١/١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ لا يشترط في العمل التجاري حتى يخضع لضريبة الدخل التكرار والاستمرار ولا حتى النية في تحقيق الربح.

وهنا اشير الى ان هناك اتجاها آخر في اخضاع تجارة الأراضي والعقارات للضريبة اخذت به محكمة استئناف ضريبة الدخل بقرارها رقم ١٩٨٦/١٢٢٢(١) عندما اخضعت تجارة الأراضي والعقارات للضريبة استنادا الى احكام الفقرة ط من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ والتي تخضع للضريبة ارباح او مكاسب اي مصدر آخر غير منصوص عليه في المادة (٥) التي لم تستثن بصراحة من هذه المادة والتي لم يمنح اعفاء بشانها بمقتضى القانون، وذلك بدلالة احكام المادة (٨) من نفس القانون والتي تتحدث عن الاعفاءات من ضريبة الدخل.

مما سبق يتبين ان اجتهاد كلا من الفقه والقضاء قد استقر على اخضاع ارباح او مكاسب تجارة الأراضي والعقارات للضريبة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ الا انهم اختلفوا حول السند القانوني الذي يوجب اخضاعها للضريبة كما سبق وان اشرت.

وارى ان اخضاع ارباح او مكاسب تجارة الأراضي والعقارات يكون استنادا الى القواعد العامة كما جاء في اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل كونه يمثل اقوى الأسانيد واسلمها.

---

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ١٢٢٢/ ١٩٨٦ الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١/١٢ ، من القرارات المجمعة لدى الباحث.

الفرع الثاني: الوضع بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ .

على ضوء الاختلاف في وجهات النظر في اخضاع ارباح او مكاسب تجارة الأراضي والعقارات للضريبة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ كما سبق وان اشرت، ولما كان من اهداف المشرع بشكل عام هو العمل على ضمان وفرة موارد الضريبة على الدخل اجده قد سعى الى الاخذ بمبدا وضوح الضريبة من حيث مطرحها لتحقيق هذا الهدف وذلك بصورة لا تدع مجالا لاختلاف وجهات النظر حول الكثير من المسائل.

وبناء عليه فقد نصت الفقرة ا/٨ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ على انه تخضع للضريبة "الأرباح والمكاسب المتاتية عن بيع أي عقار شريطة أن يكون شراء هذا العقار قد تم بعد نفاذ هذا القانون وتم البيع خلال عشرين سنة من تاريخ الشراء، ولا يعتبر نقل ملكية العقار بين الأصول والفروع والزوجين بيعا لغايات احكام هذه الفقرة ويحسب هذا الدخل على أساس الفرق بين سعر البيع وتكلفة الشراء، وتحدد تكلفة الشراء على اساس ثمن الشراء مضافا اليه رسوم التسجيل وعمولات الشراء وتكاليف الانشاءات في حال انشائها وخمسة عشر بالمائة من تكلفة الشراء عن كل سنة من سنوات الحيازة، ويقسم الدخل الناشيء عن بيع الأبنية والشقق بالتقسيط وفق تعليمات يصدرها المدير، ولا تفرض الضريبة على ارباح بيع المكلف لمسكنه الوحيد في المملكة مرة واحدة لكل خمس سنوات".

في البداية ارى ان المشرع قد احسن صنعا بايراده مثل هذا النص وذلك للسببين التاليين:

١ - بالنص صراحة على اخضاع عملية شراء وبيع العقارات لضريبة الدخل على الرغم من انها ارباح رأسمالية ،وهذه خطوة تقدمية نحو تحقيق العدالة الاجتماعية كون هذه العملية قد اصبحت

تجارة رائجة في هذه الأيام وتشكل موردا كبيرا للمتاجرين والمستثمرين بها دون بذل اي جهد يذكر من قبلهم، وقد جاء مبدا الاخضاع مطلقا ليشمل كافة العمليات سواء كانت تجارية وفقا لأحكام القانون التجاري ام كانت غير ذلك وسواء تكررت أو تمت لمرة واحدة وذلك خلال مدة معينة وسواء كان المتعاملون بها تجارا ام من غير التجار شريطة ان يتم شراء هذه العقارات بعد ١٩٨٢/١٠/١ وان يتم بيعها بعد هذا التاريخ وقبل مرور عشرين سنة.

٢ - ان اخضاع الأرباح والمكاسب المتاتية عن بيع اي عقار لضريبة الدخل من شانه العمل على توجيه الاستثمار نحو المجالات الصناعية والاقتصادية الأخرى التي تعود بالنفع على الاقتصاد الوطني بدلا من توجيه الاستثمار نحو شراء الأراضي والعقارات لما في ذلك من تجميد لرؤوس الأموال.

مما سبق يتبين ان الأرباح او المكاسب المتاتية من عمليات شراء وبيع الأراضي والعقارات تخضع لضريبة الدخل بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ سواء كانت هذه الأرباح أو المكاسب رأسمالية استنادا الى أحكام الفقرة أ/٨ من المادة ٣ او كانت ارباحا تجارية استنادا الى احكام الفقرة ١/١ من المادة ٣ ايضا. وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ١٩٨٨/٦٤٢ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وعن الاحتجاج باحكام الفقرة أ/٨ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ التي تشترط ان يكون شراء العقار وبيعه واقعا بعد نفاذ القانون فهو احتجاج مردود لأن شرط الفقرة أ/٨ ينطبق على مكاسب بيع العقار عندما تكون هذه المكاسب من نوع الأرباح الراسمالية، بينما ان الضريبة فرضت على المكلف على أساس من أن الدخل الذي حققه من هذه البيوع هو مكاسب وارباح مهنة الاتجار

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٥٥) في القضية رقم (١٩٨٨/٦٤٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٩/٢٧. من القرارات المجمعة لدى الباحث.

بالاراضي وتخضع لاحكام الفقرة ١/١ من المادة ٣ المشار اليها والاستدلال على الامتهان من تكرار البيوع هو استدلال صحيح، ولا أساس لقول الوكيل بان احكام الفقرة ٨/١ تمنع من تطبيق احكام الفقرة ١/١ على بيع الاراضي لان كلا من هاتين الفقرتين تعالج مصدر دخل مستقل عن الاخر".

الفرع الثالث: الوضع بموجب احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتعديلات التي طرات عليه.

على الرغم من ان المشرع كان قد احسن صنعا بالنص على اخضاع عمليات شراء وبيع العقارات لضريبة الدخل وذلك بنص محكم بالصياغة وبمعادلة متوازنة يتم من خلالها التوصل الى الدخل الخاضع للضريبة من هذه العمليات إلا انه وللاسف وبموجب احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ قد اعفى من الضريبة اعفاء كليا الارباح الراسمالية واعتبر الارباح الناجمة عن شراء الاراضي والعقارات والاسهم والسندات وبيعها من الارباح الراسمالية.(١)

وقد يكون السبب وراء مثل هذا الاعفاء هو تشجيع حركة شراء وبيع الاراضي والعقارات بعد ان لاحظ المشرع ان هناك ركودا او كسادا في عمليات الاستثمار في هذا المجال، ومهما يكن من الاسباب الكامنة وراء هذا الاعفاء فإنها باعتقادي غير مبررة لمثل هذه الانتكاسة في الرجوع الى الخلف خطوات بعد ان خطا الى الامام خطوة واحدة، ولا اعتقد ان هناك دراسات اجريت لمعرفة مدى تاثير عمليات اخضاع او اعفاء شراء وبيع العقارات في الوضع الاقتصادي لهذا النشاط وحتى تكون هذه الاعفاءات اداة توجيهية نحوه. هذا من جهة ومن جهة اخرى، هل اكتفينا باستثمار رؤوس الاموال في الصناعة والتجارة وغيرها من المجالات الاقتصادية المنتجة لكي نعود ونوجه رؤوس الاموال الجديدة نحو شراء وبيع العقارات.

---

(١) انظر: الفقرة (أ/١١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

ولكن هذه الانتكاسة ظلت عقدة ذنب المشرع والتي سرعان ما حاول التكفير عنها عندما اصدر قانونا معدلا لقانون ضريبة الدخل حيث استثنت احكام هذا الاخير (١) الأرباح الناجمة عن امتهان تجارة الأراضي والعقارات من الأرباح الراسمالية المعفاة من ضريبة الدخل. وعندها اصبحت الأرباح والمكاسب المتاتية من تجارة الأراضي والعقارات خاضعة لضريبة الدخل صراحة بموجب النص شريطة أن تكون هذه الأرباح قد تاتت من بيع الأراضي والعقارات التي تم شراؤها او المباشرة في انشائها بعد ١٩٨٩/١١/١ . أما الأرباح والمكاسب المتاتية من شراء وبيع الأراضي والعقارات إذا كانت راسمالية فهي لا تزال معفاة من ضريبة الدخل.

إلا أن هذا القانون المعدل لم يكتب له الحياة طويلا، وذلك برفضه من قبل مجلس الأمة عندما عرض عليه بموجب احكام الدستور كونه من القوانين المؤقتة، وتم اعلان بطلانه اعتبارا من ١٩٩١/١١/١ ومن هذا التاريخ زال مفعوله، وعدنا الى الوضع الذي كان سائدا في ظل احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

ومهما يكن من الأمر فلا زلت من المطالبين بضرورة تعديل قانون ضريبة الدخل والنص صراحة على اخضاع الأرباح والمكاسب المتاتية من بيع الأراضي والعقارات لضريبة الدخل، سواء كانت هذه الأرباح والمكاسب تعتبر راسمالية او تجارية، عادية او عرضية، وسواء كان المتعامل بها تاجرا أو غير تاجر. وذلك كونها "تفرض على أموال مكتسبة دون بذل جهد او عناء وفي ظروف نفسية ملائمة يكون فيها المكلف مغتبطا بانه أكتسب ثروة بدون جهد يذكر" (٢) قياسا بالأرباح المتحققة له.

وارى أن الربح المتاتي من شراء وبيع الأراضي والعقارات اما أن يكون ربحا تجاريا واما أن يكون ربحا راسماليا.

---

(١) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المؤقت المعدل رقم (٤٠) لسنة ١٩٨٩ المعدلة لنص الفقرة (١١/أ) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) استاذنا الدكتور رشيد الدقر/ علم المالية/ المرجع السابق فقرة (١٥) وما بعدها.

فالربح التجاري: يتحقق عندما يتخذ المكلف من شراء وبيع العقارات مهنة له ، وقد نصت الفقرة ١/ي من قانون التجارة رقم ١٢ لسنة ١٩٦٦ . على اعتبار "شراء العقارات لبيعها بربح" من الاعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية .

اما الربح الراسمالي: فهو الربح الناتج عن بيع الاصول الثابتة بثمن يزيد عن ثمن تكلفتها ، كالذي يشتري اراضي وعقارات كاصول ثابتة له ليس بقصد بيعها او الاتجار فيها ولكنه فيما بعد يقوم ببيع هذه الاصول لاي سبب كان.

وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز في العديد من قراراتها ويمكن اعطاء القرار رقم ٨٧/٥٤٢(١) كمثال على ذلك والذي جاء فيه ما يلي: "اذا كانت الشركة مسجلة كشركة استثمارية بقصد الربح بما في ذلك بيع وشراء الاراضي والعقارات وايجارها واشترت قطعة ارض من اجل اقامة مجمع تجاري متكامل وقامت باعداد المخططات اللازمة لذلك بعد دراسة جدواه الاقتصادية ، الا انها باعت هذا المشروع مع مخططاته والدراسات المتعلقة بالجدوى الاقتصادية ، وان هذا البيع قد وقع على كامل المشروع فيكون تصرفها استثماريا ،فان حقق هذا التصرف ربحا فيخضع لقانون ضريبة الدخل على اساس من انها قد جنته من نشاط تجاري كارباح ومكاسب المهنة التي زاولتها وفقا لاحكام المادة ١/أ/٣ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ (المطابقة تماما لاحكام المادة ١/أ/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥) ولا يعد هذا التصرف من قبيل بيع العقار الذي يعتبر الربح المتاتي منه هو ربح راسمالي".

وباستعراض نص الفقرة (أ/١) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، نجدها قد نصت على انه يخضع لضريبة الدخل ارباح او مكاسب اي عمل او اي حرفة او تجارة...وهذا النص

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٨٧/٥٤٢) والصادر عن الهيئة العامة بتاريخ ١٩٨٧/٨/١٢ المنشور في الصفحة (١٦٠٦) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧ .

مطابق تماما لنص الفقرة (أ/١) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٣٤) لسنة ١٩٨٢ .

وكذلك باستعراض نص الفقرة أ/١١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ نجدها تعفي من الضريبة اعفاء كليا "الأرباح الراسمالية وتعتبر الأرباح الناجمة عن شراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها من هذه الأرباح الراسمالية".

وبموجب النصين السابقين ارى ان المشرع قد فرق بين الأرباح المتاتية من التعامل بالعقارات بين نوعين:

النوع الأول: اذا كانت هذه الأرباح متاتية من التجارة فهي خاضعة لضريبة الدخل عملا بالفقرة ١/أ من المادة ٣ المشار اليها اعلاه، وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز كما مر سابقا.

النوع الثاني: اذا كانت هذه الأرباح من قبيل الأرباح الراسمالية فهي معفاة من ضريبة الدخل عملا بالفقرة أ/١١ من المادة ٧ المشار اليها اعلاه، وهو الدخل الذي يتحقق للمكلف الذي يشتري عقارات ليس لغايات تجارية بل كأصل من اصوله وفيما بعد ولأي سبب من الأسباب يقوم ببيعها بربح فان هذا الربح لا يخضع لضريبة الدخل.

وحسما لاختلاف وجهات النظر حول هذا الموضوع الهام، ارى ان تقوم الادارة الضريبية بعرض موضوع نص الفقرة أ/١١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ عطفا على احكام الفقرة أ-١ من المادة ٣ منه على الديوان الخاص بتفسير القوانين لمعرفة فيما اذا كانت مهنة تجارة الأراضي والعقارات من الأرباح الراسمالية المذكورة في الفقرة أ/١١ المشار إليها، وبالتالي تكون معفاة من ضريبة الدخل؟ ام ان نص الفقرة المذكورة يقتصر على اعفاء الأرباح الراسمالية

الناجمة عن شراء وبيع العقارات دون الارباح التجارية الناجمة عن امتهان تجارة العقارات؟.

المطلب الثاني: تاجير واستثمار العقارات والاموال غير المنقولة الاخرى.

ومع تطور الحياة الاقتصادية اصبحت الاموال غير المنقولة تلعب دورا مهما باعتبارها عنصرا من عناصر الثروة.

وقد اخضع المشرع كافة الدخول المتاتية من الاموال غير المنقولة والاموال المنقولة مادية كانت ام معنوية لضريبة الدخل حيث نصت الفقرة ١/٦ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة ما يلي: "بدلات اجارة العقارات وغيرها من الاموال غير المنقولة والعوائد والاقساط وسائر الارباح الناشئة عنها، وكذلك الدخول والمكاسب التي تتاتى من اي ملك خلاف العقارات والاموال غير المنقولة الاخرى".

وباستعراض هذا النص اجد ان كافة الدخول المتاتية من الاملاك العقارية ومن الاموال غير المنقولة ومن الاشياء غير المادية كافكار المؤلفين والمخترعين والملحنين والاسماء والعلامات التجارية التي تعد محلا للحقوق المعنوية بصفة عامة تخضع لضريبة الدخل.

الفرع الاول: البدلات الخاضعة لضريبة الدخل.

اولا: بدلات اجارة العقارات.

يقصد بالاملاك العقارية الاراضي مهما كان نوعها والمناجم والمحاجر والمباني سواء كانت دائمة او مؤقتة ومهما كانت طريقة البناء من الحجر او الطوب او الخشب او الحديد... الخ، وسواء كانت داخل مناطق المدن والقرى ام خارجها وتشمل المساكن والمخازن والابار... الخ.

وعليه فإن بدل الإجارة وكذلك العوائد والأقساط المتأتية من استغلال اية أرض او بناية من قبل الغير تكون خاضعة لضريبة الدخل. أما اذا كانت الأرض او البناية مستعملة من قبل مالكها او من قبل احد من اقربائه دون مقابل (مجانا) او اذا لم تكن تدر دخلا أي (فارغة) فإنها في هذه الحالات لا تكون خاضعة للضريبة (١) حيث أن مصدر الضريبة على الدخل هنا هو الايراد وليس مجرد الملكية.

وهذا ما تؤكد عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ١٩٨٣/٣٢٥(٢) والذي جاء فيه ما يلي: "ان بناية المكلف لا يتأتى منها بدل اجارة لأنها مسكونة من قبله ومن قبل اولاده فان ما ذهبت اليه محكمة استئناف ضريبة الدخل من انه لا يجوز احتساب اي دخل للمكلف من هذه البناية يكون متفقا واحكام القانون".

وتجدر الاشارة الى ان المشرع قد اخضع لضريبة الدخل كافة الايرادات المتأتية من استعمال او استغلال الأملاك العقارية سواء تمثلت هذه الايرادات بالايجارات او العوائد او الأقساط.. الخ. كما لو سمح مالك عقار للغير بوضع لوحة دعاية على واجهة عقاره لقاء مبلغ معين من المال.

والمقصود بالايرادات الخاضعة لضريبة الدخل هي الايرادات الاجمالية (القائمة) بعد اعفاء نسبة مئوية معينة منها، كما وقد اجاز قانون ضريبة الدخل تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت او استحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج هذه الايرادات الاجمالية، منها على سبيل المثال لا الحصر ضريبة

---

(١) تعتبر قيمة الايجار السنوي لأية بناية او ارض مستعملة من مالكها او بالنيابة عنه أو مستعملة من مقتنيها دون بدل ايجار خاضعة لضريبة الدخل استنادا الى احكام الفقرة (ج) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤.
انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٣٨) في القضية رقم (١٩٧٧/١٥) الصادر بتاريخ ١٩٧٧/٦/٢٥، من القرارات المجمعة لدى الباحث. وقد تم الغاء هذه الفقرة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (١٣) لسنة ١٩٧٥ والذي نصت المادة الاولى منه على ان يعمل به اعتبارا من تاريخ ١٩٧٥/١/١. وهذا يعني انه وبعد هذا التاريخ لم تعد القيمة الايجارية خاضعة لضريبة الدخل.
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٨٣/٣٢٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٣/٦/٢٠، المنشور في الصفحة (١١٢٧) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٣.

المجاري ومصاريف الصيانة والخدمات، وكذلك يجري تقاص ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات التي يدفعها المكلف في اي سنة عن البناية او الأرض المأجورة التي تأتي له منها دخل من الضريبة المستحقة عليه بمقتضى أحكام هذا القانون على أن لا يتجاوز مبلغ التقاص المسموح به قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة(١). ولما كانت الضريبة المستحقة تحدد على اساس مجموع الدخل الخاضع للضريبة من كافة مصادر الدخل فإن تقاص ضريبة الأبنية والأراضي بهذه الصورة قد يؤدي الى ان تخصم هذه الضريبة جزءا من الضريبة المستحقة على الدخول الأخرى.

لذا ارى ضرورة تعديل المادة ٢١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بحيث يشترط ان لا يتجاوز مبلغ التقاص المسموح به بموجب هذه المادة قيمة الضريبة المستحقة على الدخل الصافي من الايجارات فقط.

ثانيا: بدلات الخلو والمفتاحية.

قد يحدث احيانا أن يزيد الطلب على العقارات - وبالأخص على المحال التجارية - عن عرضها، لذلك يجري العمل على أن يدفع المستاجر الجديد مبلغا معينا من النقود لمالك العقار المؤجر او للمستاجر الذي يشغله او للاثنين معا وذلك لقاء تخلية العقار المؤجر، ويعرف هذا المبلغ ببدل الخلو، وكذلك قد يجري العمل على أن يطلب مالك العقار من المستاجر أن يدفع مبلغا معينا من النقود عند إبرام عقد ايجار العقار شاغرا كشرط لموافقته على هذا العقد وذلك خلافا لبدل الايجار ويعرف هذا المبلغ ببدل المفتاحية.

وتعتبر بدلات الخلو والمفتاحية هذه من الأرباح الراسمالية بالنسبة لقابضها، وهذه الأرباح في الأصل لا تخضع لضريبة الدخل(٢) كما وانها تعتبر من المصروفات الراسمالية

---

(١) انظر: المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٢) انظر: الفقرة (١١/أ) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

بالنسبة لدافعها، وهذه المصروفات في الأصل لا تنزل من ضريبة الدخل أيضا (١) إلا أن المشرع استثناء من القاعدة العامة اعتبرها خاضعة لضريبة الدخل وذلك استنادا الى احكام الفقرة ٧/أ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على انه يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى من "بدل الخلو وبدل المفتاحية، ويسمح للشخص الذي دفع هذا البدل باستهلاكه ضمن المصاريف والنفقات الانتاجية المقبولة لغايات هذا القانون خلال مدة خمس سنوات بالتساوي، كما يسمح للمستفيد منها بتقسيمها على خمس سنوات بالتساوي ايضا".

ولقد جرى اجتهاد محكمة التمييز على ان بدل الخلو والمفتاحية يعتبر من المكاسب الخاضعة لضريبة الدخل، ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ٩٧٥/٢٣٤ (٢)والذي ذهبت فيه الى ابعد من ذلك حيث اخضعت بدل الخلو والمفتاحية لضريبة الدخل حتى بدون وجود نص وذلك استنادا الى القواعد العامة، وقد جاء فيه ما يلي: "لقد جرى اجتهاد محكمة التمييز على ان بدل المفتاحية والخلو يعتبر من المكاسب الخاضعة للضريبة بالمعنى المقصود في المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ . وذلك اعتماد على القواعد العامة التي تخضع المكاسب للضريبة باستثناء ما ورد النص صراحة على استثنائه من ذلك".

ثالثا : بدلات تاجير اماكن تثبيت الاعلانات .

قد يحدث احيانا ان يقوم مالكو العمارات التجارية منها والسكنية بتاجير واجهاتها الخارجية للغير من اجل وضع لوحات او كتابات دعائية او اعلانية بصورة مؤقتة أو دائمة لقاء مبالغ معينة تدفع شهريا او سنويا، وعليه فان هذه المبالغ تخضع لضريبة الدخل استنادا الى احكام الفقرة ١/٦ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

---

(١) انظر: الفقرة (ع) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٤٠) في القضية رقم (٧٥/٢٣٤) تاريخ ١٩٧٥/٦/٢١ المنشور في الصفحة (٥٥١) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٧٦ . وتجدر الاشارة الى ان اخضاع مبالغ المفتاحية والخلو للضريبة بنص صريح جاء لأول مرة في تاريخ التشريع الضريبي الاردني بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (١٣) لسنة ١٩٧٥ والذي نصت المادة الأولى منه على أن يعمل به اعتبارا من ١٩٧٥/١/١ .

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو هل يتم اعفاء ما نسبته ١٠% من هذه المبالغ المتاتية من تاجير العقارات في منطقة امانة عمان الكبرى وما نسبته ٣٠% في باقي مناطق المملكة استنادا الى احكام الفقرة ١/١٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة ؟ وللاجابة على هذا السؤال افرق بين حالتين.

- حالة فيما اذا كان العقار مملوكا وقام مالكه بتاجيره فإن الدخل يكون قد تاتى للمالك من تاجير العقارات وبالتالي يستحق الاعفاء المشار اليه.

- وحالة فيما اذا كان العقار مستاجرا من قبل الغير ويقوم هذا الأخير باعادة تاجيره كله او بعضه، فإن الدخل يكون قد تاتى من عمل تجاري، وبالتالي لا يستحق المكلف المستاجر هذا الاعفاء كون المالك هو الذي يستحقه في كلتا الحالتين.

رابعا: ايرادات الأملاك المنقولة.

نصت الفقرة ١/٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة "الدخول والمكاسب التي تتاتى من أي ملك خلاف العقارات والأموال غير المنقولة الأخرى".

وبناء عليه فان الدخل المتاتي من الأملاك المنقولة يخضع للضريبة سواء كان هذا الدخل قد تاتى عن طريق تاجير هذه الأملاك للغير او عن طريق استثمارها مباشرة. ويقصد بالأملاك المنقولة كل ملك خلاف العقارات مثل: السيارات، الطائرات، السفن، الالات، الأثاث، الملابس، البضائع، الكتب، القرطاسية، الأكشاك الخشبية، المباني المؤقتة غير المثبتة في الأرض... الخ وتشمل الأملاك ايضا الحيوانات بمختلف انواعها.

الفرع الثاني: البدلات المعفاة من ضريبة الدخل.

اولا : الاعفاء الجزئي من بدلات الايجار.

نصت الفقرة ١٣/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة اعفاء كليا "ما نسبته ٣٠% من بدلات الايجار المتاتية من تاجير العقارات في محافظة العاصمة و٥٠% من هذه البدلات في باقي مناطق المملكة ".

وبناء على هذا النص اجد ان المشرع قد اخذ بهذا الاسلوب من الاعفاءات تشجيعا للاستثمار في مجال العقارات في الاردن والذي كان يشهد كسادا في هذه الفترة .

ولما لم يثبت هذا الاعفاء جدواه الاقتصادية كحافز في التشجيع على الاستثمار في مجال العقارات منذ ان طبق اعتبارا من ١٩٨٥/١/١ وجد المشرع تعديل الفقرة ١٣/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥(١) بحيث اصبحت هذه الفقرة تنص على انه "يعفى من الضريبة اعفاء كليا ما نسبته ١٠% من بدلات الايجار المتاتية من تاجير العقارات".

وعندما عرض قانون ضريبة الدخل المؤقت المعدل رقم ٤ لسنة ١٩٨٩ على مجلس الامة راى هذا الاخير تعديل الفقرة ١٣/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ (٢) بحيث اصبحت تنص على انه : "يعفى من الضريبة اعفاء كليا ما نسبته ١٠% من بدلات الايجار المتاتية من تاجير العقارات في امانة عمان الكبرى و ٣٠% من هذه البدلات في باقي مناطق المملكة ".

---

(١) انظر: المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (٤) لسنة ١٩٨٩ .
والذي نصت المادة الاولى منه على ان يعمل به اعتبارا من ١٩٨٩/١/١ .
(٢) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

ثانيا : الدخل من الاراضي الزراعية .

ويثور التساؤل هنا حول مدى اخضاع الدخل المتاتي من الاراضي الزراعية لضريبة الدخل في الاردن؟ والجواب على ذلك ياتي بعد استعراض احكام الفقرة ٦/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ (١) حيث نجد ومن حيث المبدا ان هذه الدخول سواء كانت متمثلة بالايجارات او العوائد او الاقساط...الخ تخضع لضريبة الدخل باعتبار ان النص قد ذكر العقارات بشكل مطلق لتشمل الاراضي بكافة انواعها بما فيها الاراضي الزراعية سواء كانت من الاراضي الملك او من الاراضي الاميرية أو من الاراضي المباحة ، الا ان هذا المطلق لا يجري على اطلاقه لورود دليل التقييد نصا والمتمثل بالفقرة ٩/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على انه يعفى من الضريبة اعفاء كليا "الدخل الذي يتاتى من الارض المستثمرة في الزراعة او البستنة أو التحريج او من تربية الماشية او الدواجن أو الاسماك او النحل بما في ذلك الدخل الناجم عن تحويل منتوجاتها الى سلع اخرى بطريق العمل اليدوي البسيط".

وعلى ضوء ذلك ارى ان الدخل الذي يتاتى من الارض المستثمرة في الزراعة معفي من الضريبة ، سواء اكان المستثمر هو مالك الارض نفسه كونه هو الذي يقوم بزراعتها مباشرة او كان الاستثمار عن طريق استغلالها في الزراعة من قبل الغير مقابل ايراد معين.

والسؤال الاخر الذي يطرح نفسه في هذا المجال هو فيما اذا كان الاعفاء من ضريبة الدخل يشمل دخل المكلف الذي يملك محلا تجاريا لتسويق منتوجاته الزراعية فيه ام لا ؟.

---

(١) والذي نص على انه يخضع للضريبة "بدلات اجارة العقارات وغيرها من الاموال غير المنقولة والعوائد والاقساط وسائر الارباح الناشئة عنها..."

اجابت على هذا السؤال محكمة التمييز بقرارها رقم ٩٧٢/٨٣ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث ان المكلف لا يتعاطى الزراعة وانما يملك منشاة لتربية الدواجن ويتجر بمنتجاتها، فإن عمله هذا يعتبر عملا تجاريا، والربح المتاتي منه لا يعتبر دخلا من تعاطي الزراعة". وارى ان محكمة التمييز قد اخطات مع الاحترام في اجتهادها هذا كونها قد اعتبرت تربية الدواجن والاتجار بمنتجاتها عملا تجاريا خاضعا لضريبة الدخل مع ان النص واضح في اعتبار الدخل الذي يتاتى لاي شخص من تربية الدواجن معفى من الضريبة.

وفي معرض اجابتي على السؤال المشار اليه سابقا ارى ان نفرق بين حالتين :

الحالة الاولى: والتي تتمثل بشراء المكلف المنتجات الزراعية او الاشتال او الماشية او الدواجن او الاسماك او النحل من الغير وبيعها للجمهور مباشرة، فإن هذا العمل يعتبر عملا تجاريا خاضعا لضريبة الدخل.

الحالة الثانية: تتمثل ببيع المكلف المنتجات الزراعية او الاشتال او الماشية او الدواجن او الاسماك او النحل والتي قام بانتاجها او تربيتها بنفسه، فإن هذا العمل يعتبر عملا زراعيا معفى من ضريبة الدخل، بما في ذلك الدخل الناجم عن تحويل منتوجاتها الى سلع اخرى بطريق العمل اليدوي البسيط كتغليف وتصنيف وتعبئة الخضار والفواكه، وكانتاج السمن والجبن من حليب الابقار او الاغنام ... الخ.

وفي الختام اشير الى اقتراح ورد في البند رقم ٤ من السياسات المالية للخطة الاقتصادية والاجتماعية الاردنية

---

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٤٢) في القضية رقم (٩٧٢/٨٣) الصادر بتاريخ ١٩٧٢/٤/٣٠ . من القرارات المجمعة لدى الباحث.

للسنوات ١٩٩٣-١٩٩٧(١)، والقاضي باخضاع بعض الأرباح المتاتية من النشاط الزراعي لضريبة الدخل بحيث لايستمر الاعفاء مطلقا بل يقتصر على ما يكفي لاعالة الاسرة العاملة فعلا في الانتاج الزراعي.

وبدوري اويد ما جاء في رد الادارة الضريبية(٢) على هذا الاقتراح، بان له ابعادا مختلفة، فموضوع الزراعة يتصل اتصالا وثيقا بالأمن الغذائي الوطني هذا الأمن الذي له اولوية مطلقة في الدعم وتوفير الحوافز حاضرا ومستقبلا هذا من جهة ومن جهة اخرى، فإن تعرض قطاع الزراعة للخسارة في موسم او مواسم معينة سيكون له مردود سلبي على حصيلة الضريبة، حيث ان اخضاع ارباحه للضريبة يعني تلقائيا قبول وتدوير خسائره، وبالنظر الى اتساع هذا القطاع فإن خسائر موسم واحد سيؤثر الى حد كبير على حصيلة الضريبة ليس فقط في سنة ذلك الموسم ولكن في السنوات الست التالية لها وهكذا.

المبحث الثاني: ايرادات استغلال واستثمار الأشياء المعنوية (غير المادية).

المطلب الأول: الايرادات الخاضعة لضريبة الدخل.

لقد نصت الفقرة ٨/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة الدخل الذي يتاتى من "المبالغ المقبوضة مقابل بيع او تاجير او منح حق الامتياز لاستعمال او استغلال اي علامة تجارية او تصميم او براءة اختراع او حقوق التاليف والطبع أو اي عوض آخر عنهما ويوزع الدخل الخاضع للضريبة بمقتضى هذا البند على ثلاث سنوات".

وعلى الرغم من ان كلا من العلامة التجارية والتصميم وبراءة الاختراع وحقوق التاليف والطبع، تعتبر من العناصر المعنوية للمحل التجاري، وان الربح المتاتي منها يعتبر ربحا

(١)(٢) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ف د/٣٢/٥٧٨٥ تاريخ ١٩٩٢/٧/١٥ .

راسماليا هو في الاصل غير خاضع لضريبة الدخل، ولكن المشرع اخضعها للضريبة استثناء، وحسنا فعل كون مثل هذه العناصر اصبحت لها اليوم قيمة نقدية كبيرة جدا في التعامل، ولما كان مثل هذا التعامل لايتم عادة في فترة السنة بل تمتد آثاره الى اكثر من سنة، لذلك اوجب المشرع توزيع هذا الدخل على ثلاث سنوات بحصص متساوية أو غير متساوية حسب ما يراه مقدر ضريبة الدخل مناسبا، وذلك بمراعاة ظروف كل حالة معينة على حدة.

الفرع الأول: العلامة التجارية.

ويقصد بالعلامة التجارية "الاشارات المعينة والمؤلفة من حروف او ارقام او رسوم او علامات.. الخ او خليط من هذه الأشياء ذي صفة فارقة على شكل يكفل تمييز بضائع وسلع صاحبها عن بضائع وسلع غيره من الناس" (١).

وتشمل لفظة العلامة التجارية هنا العلامة الصناعية بمفهومها الواسع لتشمل الصناعات الزراعية، كون قانون العلامات التجارية يهدف الى حماية كل من العلامة التجارية والصناعية معا(٢).

ونظرا لأهمية العلامات التجارية والصناعية فقد اعطى قانون العلامات التجارية مالك العلامة الحق في استعمالها واستثمارها وحده وبصورة مستقلة بمجرد ان يسجلها في سجل العلامات التجارية، كون هذه الملكية تخضع لأحكام خاصة بها وتختلف عن الأحكام الخاصة بالملكية بصورة عامة(٣).

ويحمي المشرع حق صاحب العلامة التجارية بأن اعتبر استعمال علامة الغير جرما جزائيا(٤) بالاضافة لطلب تعويضات، وهذه الحماية ليست مطلقة وانما هي مقيدة بمدة معينة وهي سبع

---

(١) انظر: المادة (٢) من قانون العلامات التجارية رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٢ ، المنشور في الصفحة (٢٤٣) من العدد (١١١٠) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٢/٦/١ .
(٢) انظر: المادة (٦) من قانون العلامات التجارية رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٢ .
(٣) انظر: المواد (١١ وحتى ٢٥) من قانون العلامات التجارية رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٢ .
(٤) انظر: المادة (٣٨) من قانون العلامات التجارية رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٢ .

سنين من تاريخ تسجيلها غير انه يجوز تجديد تسجيلها من حين الى آخر(١) ، وخلال هذه المدة يتمتع صاحب العلامة التجارية بسلطة تخوله وحده دون غيره استعمالها واستغلالها والتصرف فيها كان يؤجرها للغير او يمنح الغير حق امتيازها او نقل ملكيتها للغير .

وبالتالي فان الدخل المتاتي لصاحب العلامة التجارية من ممارسة هذه السلطات منفردة او مجتمعة يخضع للضريبة بما في ذلك المبالغ المدفوعة له كتعويض عن اي تعد على علامته كما لو استعملها أو زورها او قلدها شخص آخر دون وجه حق.

الفرع الثاني: التصميم.

لقد استعمل قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم ٢٢ لسنة ١٩٥٣ (٢) لفظة الرسم بدلا من التصميم وهي تعني النماذج الصناعية ، وقد عرفت الرسوم والنماذج الصناعية بانها "الرسوم والأشكال ذات الطابع الفني، والتي تطبق على المنتجات عند صنعها لاكسابها ذوقا ومظهرا جميلا يسمح بجذب العملاء ويميزها عن غيرها من المنتجات المماثلة"(٣).

ونظرا لأهمية التصاميم في عالم الصناعة فقد اعطى المشرع للمخترع ان يحصل على امتياز (رخصة) باختراعه وفقا لأحكام القانون يخوله الحق المطلق في استعماله واستثماره وتشغيله وصنعه وانتاجه وتجهيزه وبيعه او منح رخص للغير بذلك.(٤)

وعليه فان الدخل المتاتي لصاحب الرخصة من استعمال واستغلال والتصرف في تصميمه يخضع للضريبة بما في ذلك المبالغ المدفوعة له كتعويض عن اي عطل او ضرر نتيجة التعدي على تصميمه خلال مدة حماية معينة تصل الى ١٥ سنة(٥).

---

(١) انظر: المادتين (٢٠، ٢١) من قانون العلامات التجارية رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٢ .
(٢) المنشور في الصفحة (٤٩١) من العدد(١١٣١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٣/١/١٢ .
(٣) الدكتور مصطفى كمال طه/ القانون التجاري اللبناني/ المرجع السابق/ صفحة (٧١٤) .
(٤) انظر: المادة (٤) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٣ .
(٥) انظر: المادة (٣٢) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٣ .

الفرع الثالث: براءة الاختراع.

والمقصود بالاختراع هو "انتاج جديد او سلعة تجارية جديدة، او استعمال اية وسيلة اكتشفت او عرفت او استعملت بطريقة جديدة لأية غاية صناعية"(١) ويستحق المخترع الحقيقي لأي اختراع جديد ان يحصل على امتياز (رخصة) باختراعه يخوله الحق المطلق في استعماله واستثماره وتشغيله وصنعه وانتاجه وتجهيزه وبيعه او منح رخص للغير بذلك(٢) خلال مدة حماية معينة قد تصل الى مدة ١٦ سنة.(٣)

وعليه فإن الدخل المتاتي للمخترع من استعمال واستغلال والتصرف في براءة اختراعه تخضع لضريبة الدخل بما في ذلك المبالغ المدفوعة كتعويض بسبب تعدي الغير على اختراعه.

الفرع الرابع: حقوق التاليف والطبع.

المؤلف هو "كل من ينتج انتاجا ذهنيا ايا كان نوعه وايا كانت طريقة التعبير عنه، او ايا كانت الأهمية التي تعطى لهذا الانتاج او الغرض منه، طالما كان على قدر من الابتكار"(٤)

وللمؤلف حق الملكية المطلقة على كافة منتوجات افكاره الأدبية والفنية والعلمية، وهذا الحق يدعى حق التاليف والذي يخول للمؤلف استعمال واستغلال والتصرف في مؤلفه(٥). ولا يقصد هنا بالمؤلف من يقوم بعملية تاليف الكتب فحسب، وكما لا يقصد بالمصنف الكتاب فقط بل يقصد بالمؤلف كل من ينتج انتاجا ذهنيا ايا كان نوعه(٦) ويقصد بالمصنف ايا كانت طريقة التعبير عن هذا الانتاج بالكتابة او الصوت او الرسم اوالتصوير او الحركة(٧) فالكاتب له حق تاليف على مصنفاته المكتوبة سواء كانت الكتابة

---

(١) انظر: المادة (٢) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٣.
(٢) انظر: الفقرة (١) من المادة (٤) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٣.
(٣) انظر: الفقرة (١) من المادة (١٥) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٣.
(٤) الدكتور توفيق حسن فرج/ المدخل للعلوم القانونية/ المرجع السابق / صفحة (٥٤٥).
(٥) انظر: المادة (٩) من قانون حماية حق المؤلف رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٢.
المنشور في الصفحة (٦٨٤) وما بعدها من العدد (٣٨٢١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٤/١٦.
(٦) انظر: المادة (٤) من قانون حماية حق المؤلف رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٢.
(٧) انظر: الفقرتين (أ،ب) من المادة (٣) من قانون حماية حق المؤلف رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٢.

باليد او الالة الكاتبة او المطبعة، والمحاضر على محاضراته والخطيب على خطبه سواء سجلت على اشرطة صوتية او ضوئية او اذيعت في المذياع او في التلفاز، وللرسام والمصور والنحات على جميع صور المصنفات التي يتم التعبير عنها بالالوان والخطوط وللممثل والمخرج على المصنفات السينمائية، وللموسيقي على المصنفات الموسيقية، وللشاعر على ديوان شعره، وللمترجم على مصنفه المترجم.... الخ. وهذه الامثلة وردت على سبيل المثال لا الحصر.

وبناء عليه فان الدخل المتاتي للمؤلف من استعمال او استغلال او التصرف بمؤلفه يخضع للضريبة سواء كان هذا الدخل نتيجة استعمال المؤلف مؤلفه بنفسه كطباعته وبيعه او تاجير حق او نقل ملكيته ..الخ بما في ذلك المبالغ المقبوضة كعطل وضرر لحق بالمؤلف نتيجة تعدي الغير على حق طبع مؤلفه.

وينقسم من يقومون بالتاليف الى فئتين:

الاولى: وهي فئة المؤلفين التي تعتمد اعتمادا رئيسيا في كسب عيشها على التاليف ونشر الكتب، وتعتبر ارباح هذه الفئة ناتجة عن ممارسة مهنة حرة وذلك كون اصحابها يمارسون نشاطا رئيسيا قوامه الاساسي العمل، سواء كان يبيع مؤلفاته بنفسه بعد أن يطبعها على نفقته الخاصة، وكذلك الذي يتنازل عن حق نشر مؤلفاته للغير او عن حقه في طبعة معينة مقابل مبلغ معين او نسبة معينة من ثمن البيع، ونلاحظ هنا ان راس المال ان وجد فليس له الا الدور الثانوي (١).

وقد يملك المؤلف دارا للنشر ويقوم بالاضافة لنشر مؤلفاته بشراء حق التاليف لمؤلفات الغير ونشرها لقاء مبلغ معين من المال فانه والحالة هذه يقوم بعمل تجاري لتوسطه بين المؤلف والقارئ أو المستمع في التاليف الموسيقي او المشاهد في

---

(١) الدكتوران دولار علي ومحمد حمدي النشار /الضريبة على ارباح المهن الحرة /المرجع السابق / فقرة (١٠٦) وما بعدها.

التاليف السينمائي او المسرحي شريطة ان يكون ذلك في اطار مشروع(١).

والثانية : فئة المؤلفين من العلماء والباحثين وقادة الفكر الذين لايعتمدون في كسب عيشهم على التاليف وانما تقتضي طبيعة اعمالهم ابراز نتيجة دراساتهم وابحاثهم للجمهور للاطلاع عليها ولتبادل الاراء والمعلومات بشانها وهذا لا ياتي الا عن طريق نشر هذه الابحاث في المجلات والنشرات العلمية او في كتب تحوي هذه الدراسات او بالقاء المحاضرات عن طريق الاذاعة والتلفاز. ويمكن اعطاء مثال على ذلك في تاليف الكتب والابحاث التي يقوم بها اعضاء هيئة التدريس في الجامعات(٢) .

وبناء عليه فان الدخل الصافي(٣) المتاتي لهؤلاء المؤلفين من نشر هذه المؤلفات او من بيع حق تاليفها او نشرها يخضع للضريبة .

المطلب الثاني: الايرادات المعفاة من ضريبة الدخل.

لقد نصت الفقرة ب/١٤ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة " الدخل الناجم عن براءة اختراع أو حق تاليف او جائزة تقديرية شريطة ان يقرر مجلس الوزراء اعفاءه ".

مما سبق ارى رغبة المشرع في ان يعمل جاهدا على تشجيع المخترعين والمؤلفين وغيرهم من المبدعين بان أعطى لمجلس الوزراء صلاحية اعفاء دخل هؤلاء اما اعفاء كليا او جزئيا وبصورة مؤقتة او دائمة . وفي الاصل ان يتقرر مثل هذا الاعفاء لكل حالة على حدة وذلك لمراعاة الظروف المحيطة بها ، ولكن هذا لايمنع انيكون الاعفاء بصورة عامة ومجردة ، ولايشترط فيمن

---

(١) الدكتور محمد حسين اسماعيل /القانون التجاري الاردني / المرجع السابق / صفحة (٨٧) .
(٢) الدكتوران دولار علي ومحمد حمدي النشار / الضريبة على ارباح المهن الحرة /المرجع السابق / صفحة (١٠١) .
(٣) اي بعد استبعاد كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت في سبيل انتاج الدخل من التاليف .
لمزيدا من التفاصيل انظر: المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

يتقرر الاعفاء لمصلحته ان يكون اردنيا او مقيما في الأردن (١)، اما الدخل المتاتي له فمن الطبيعي ان يكون قد تاتى في الأردن أو جني منه .

ويقول جانب من الدارسين لقانون ضريبة الدخل(٢) بضرورة "ان يستغل المخترع او المؤلف براءة الاختراع او حق التاليف بنفسة حتى يتحقق له الاعفاء، اما الدخل الناجم عن بيع حق الاختراع او التاليف او تاجيره فإنه يكون خاضعا للضريبة".

وارى بعدم وجود مثل هذا الشرط اطلاقا، كون الشرط الوحيد الذي يقيد هذا الاعفاء هو ما يرد في قرار مجلس الوزراء، اما النص التشريعي فلا يستفاد منه اي شرط او قيد،وبالتالي فان الدخل الناجم عن استغلال او بيع او تاجير براءة الاختراع او حق التاليف أو الجوائز التقديرية او اي عوض آخر عنها يكون خاضعا للضريبة او معفي منها كليا او جزئيا، مؤبدا او لمدة محددة وذلك على ضوء قرار مجلس الوزراء .

---

(١) لقد كانت الفقرة (٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٢ تشترط حتى يتحقق الاعفاء من الضريبة ان يكون المخترع او المؤلف او الحاصل على جائزة تقديرية مقيما في الأردن.

(٢) رفاعي الهزايمة / الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن/المرجع السابق/صفحة (١٢٠)وما بعدها.

الخاتمة والتوصيات

بعد أن انتهيت من بحث موضوع مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني واستعراض الافكار الرئيسة فيه من كافة جوانبها القانونية، خطر في ذهني ما يقول به جانب من الخبراء(١) من أن عبء ضريبة الدخل في الأردن مازال متدنيا وأن حصيلتها أيضا متدنية بالمقارنة مع الدول موضوع دراستهم، في حين أن الضرائب الجمركية لاتزال مرتفعة جدا مقارنة بالضرائب على الدخل(٢).

ومع ذلك أجد من ينادي(٣) بالغاء ضريبة الدخل لأن حصيلتها كما قدرتها الموازنة العامة لعام ١٩٩٣ لاتزيد عن ١٢٠ مليون دينار وهذا الرقم لايشكل سوى ما نسبته ٥% من اجمالي المستوردات من البضائع لعام ١٩٩٢، الأمر الذي قد يتم تعويضه برفع الرسوم الجمركية بنسبة ٥% على هذه المستوردات.

وأرى ان في هذا الاقتراح سلبية كبيرة جدا تتمثل في ارتفاع الأسعار من جهة ومن جهة اخرى، فإن كل المواطنين سوف يشتركو بتادية دفع الرسوم الجمركية هذه بغض النظر عن مقدرتهم التكليفية، وفي هذا مخالفة صريحة "للقاعدة العدالة التي نادى بها آدم سميث والتي تعني (المساواة في المقدرة التكليفية حيث يتناسب اسهام كل مكلف في النفقات العامة ومقدار يساره أي بحسب حجم دخله الذي يتمتع به تحت حماية الدولة).

---

(١) انظر: تقرير بعثة البنك الدولي لدراسة الوضع الاقتصادي في الاردن والتي اشارت فيه إلى ما يلي:
أ - مقارنة بين ايرادات ضريبة الدخل في الاردن كنسبة من الناتج المحلي الاجمالي وست دول اخرى موضوع الدراسة وذلك للسنوات ١٩٨٤-١٩٨٨ . الاردن (٢،٩%)، تونس (٤،٣%)، المغرب (٤،٤%)، قبرص (٥،٤%)، اليونان (٣،٥%)، مصر (٥،٧%)، سوريا (٧%).
ب - مقارنة نسبة ضريبة الدخل من مجموع الضرائب لنفس الفترة بين الاردن والدول الاخرى موضوع الدراسة. الاردن (١٥،٧%)، تونس (١١،٦%)، اليونان (٢٢،٥%)، المغرب (٢٥،٤%)، قبرص (٣٢،٢%)، مصر (٣٤%)، سوريا (٤٩%). وردت هذه المعلومات في محضر الجلسة الحادي والعشرين من الدورة العادية الاولى لمجلس الامة الحادي عشر المنعقدة بتاريخ ٢٢/٣/١٩٩٠ المنشورة في الصفحة (٢٢) من العدد (٢١) المجلد (٢٧) من ملحق الجريدة الرسمية لسنة ١٩٩٠ .
(٢) قدرت الموازنة العامة لعام ١٩٩٣ الضرائب الجمركية بـ (٣٤٩) مليون دينار. بينما الضرائب على الدخل بـ (١٢٠) مليون دينار. انظر: قانون الموازنة العامة رقم (١) لسنة ١٩٩٣ المنشور في الصفحة (٢٠٢) من العدد (٣٨٧٩) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ٢٥/١/١٩٩٣ .وعليه فإن حصيلة ضريبة الدخل لسنة ١٩٩٣ لاتزيد عن (٩%) من مجموع الايرادات العامة والبالغة (١٢٨٠٠٧٢٠٠٠) دينار.
(٣) خلدون ابو حسان / الحلقة النقاشية الخاصة بجمعية رجال الاعمال الاردنيين حول السياسة المالية وتشجيع الاستثمار / المنشورة في الصفحات (١١، ١٢، ٢٩) من العدد (٩٣٥٥) من جريدة صوت الشعب / الصادرة عن الشركة الاردنية للصحافة والنشر / عمان/ تاريخ ٨/٩/١٩٩٣/ السنة (٢٧).

وقياسا على ذلك اعتبرت الضرائب غير المباشرة على المعاملات او الاستهلاك (وهي اوفر الضرائب حصيلة على الرغم من انخفاض حساسية المكلف اتجاهها) ابعد الضرائب عن تحقيق العدالة لتعذر صبغها بالطابع الشخصي على عكس الضرائب المباشرة على الدخول والثروة التي تتميز بسهولة تشخيصها"(١). وصعوبة نقل عبئها من المكلف القانوني الى المكلف الفعلي بعكس ما هو عليه الحال في الرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك والتي من السهولة بمكان نقل عبئها الى المستهلك.

كما وان تطبيق قانون ضريبة الدخل من شانه العمل على تقارب الفجوات بين طبقات المجتمع الثرية وغير الثرية، وذلك باعادة توزيع الثروة بينهما، بينما تساوي الرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك بين هذه الطبقات، وما ينتج عن ذلك من مشاكل اقتصادية واجتماعية.

مما تقدم وبالاضافة الى التوصيات والملاحظات التي اوردتها خلال دراستي لمواضيع هذا البحث ارى ان هناك توصيات معينة من شان الاخذ بها العمل على زيادة حصيلة ضريبة الدخل في الاردن لكي تتحقق فاعليتها على اعلى المستويات المالية والاقتصادية والاجتماعية.

ومن اهم التوصيات المتعلقة بمطرح الضريبة على الدخل وهو مدار بحث هذه الدراسة ما يلي:

١ - أن ياخذ المشرع باحكام نظرية الاثراء في تحديده لمفهوم الدخل الخاضع للضريبة والذي من شانه ان يخضع كافة مصادر الدخل للضريبة، بما في ذلك الارباح الراسمالية اولا والارباح العرضية ثانيا وارباح اليانصيب ثالثا.

---

(١) الدكاتره يونس احمد البطريق / حامد عبدالمجيد دراز / محمد احمد عبد الله / النظم الضريبية / مؤسسة شباب الجامعة / الاسكندرية / ١٩٧٨ / صفحة (١٩) وما بعدها.

اولا : الارباح الراسمالية .

اری اخضاع هذه الارباح لضريبة الدخل شريطة ان تكون قد تحققت فعلا واصبحت في يد المكلف كبيع الاصول الثابتة او اعادة تقييمها من اجل التصرف القانوني فيها ، للاسباب الواردة في البحث صفحة (٤١) وما بعدها .

ثانيا : الارباح العرضية .

اری ضرورة اخضاع هذه الارباح لضريبة الدخل ، والتي تعني كل ربح يحصل عليه المكلف حتى ولو تحقق لمرة واحدة دون اشتراط تجدده او تكراره ، كالتعويضات والوصية والهبة والوقف، للاسباب الواردة في البحث صفحة (٣٩) وما بعدها .

ثالثا : ارباح اليانصيب.

اری ضرورة اخضاع هذه الارباح لضريبة الدخل كونها من أولى فروع رأس المال بان تكون خاضعة للضريبة ، للاسباب الواردة في البحث صفحة (٤٠) وما بعدها . واخص بالذكر ارباح جوائز اليانصيب الخيري الاردني حيث انها معفاة من الضريبة دون سند قانوني لهذا الاعفاء لا في قانون ضريبة الدخل ولا في قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية ولا في اي قانون آخر .

واذا ما اخذ المشرع الضريبي الاردني باخضاع الارباح الراسمالية والعرضية بما في ذلك ارباح اليانصيب لضريبة الدخل فانه يكون قد حقق العدالة الاجتماعية ، وذلك كون الضريبة على الدخل يجب ان تكون متفقة مع المبدا الدستوري القاضي بضرورة مراعاة مقدرة المكلفين على دفع الضريبة . بصرف النظر عما اذا كانت هذه المقدرة ناشئة عن الارباح العادية او العارضة او الرأسمالية .

٢ - ان يتمسك المشرع بمبدا التبعية الاقتصادية (مبدا مصدر الدخل) كاساس لفرض الضريبة ، بحيث يعتبر الدخل الذي يتحا

أو يجني منه خاضعا للضريبة فيه ، بصرف النظر عن مكان اقامة المكلف او موطنه او جنسيته ، للأسباب الواردة في البحث صفحة (٩٠) وما بعدها. والتي من اهمها زوال مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي اذا ما اتخذت كل الدول من هذا المبدأ أساسا لفرض الضريبة على الدخل فيها. وعلى ضوء ذلك ارى ان يتراجع المشرع عن مؤلفه القاضي بان تخضع لضريبة الدخل الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة لأي شخص اردني او مقيم (بما في ذلك الشركة العادية المقيمة)، وتكون ناشئة عن امواله وودائعه من المملكة كما يخضع للضريبة دخل الشخص الأردني الناشئ له خارج المملكة من تشغيل راسماله الناشيء عن امواله وودائعه من المملكة. وذلك للأسباب الواردة في البحث صفحة (٢٠٦) وما بعدها.

٣ - أن ينص المشرع صراحة على الأخذ بمبدأ استحقاق الدخل لغايات اخضاعه للضريبة ولا حاجة لأن يكون الدخل مقبوضا حتى يخضع للضريبة الا اذا نص قانون ضريبة الدخل أو الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه على ذلك، للأسباب الواردة في البحث صفحة (٢٠) وما بعدها.

٤ - أن يعترف المشرع بالشخصية المعنوية لغايات ضريبة الدخل لكل من شركات التضامن والتوصية البسيطة بصورة مستقلة عن شخصية الشركاء فيها، تماما كما هو الحال في الشركات المساهمة العامة والشركات المحدودة المسؤولية وشركات التوصية بالأسهم. تخلصا من الاشكالات التي تثار حول المعاملات الوهمية والتي تهدف الى التهرب الضريبي، وقد أشرت الى ذلك بالتفصيل صفحة (٩٨) وما بعدها.

٥ - أن يعفي المشرع دخل شركات الطيران العالمية من الضريبة شريطة المعاملة بالمثل، للأسباب الواردة في البحث صفحة (١٥١).

٦ - بما ان دخل شركات النقل والشحن البحري والمتعلقة بعمليات النقل من الاردن الى الخارج خاضعة لضريبة الدخل، وبما ان الجاري عليه العمل عدم فرض الضريبة على دخل شركات الملاحة البحرية الاجنبية غير المقيمة في الاردن، والتي تقوم السفن التابعة لها بعمليات شحن الصادرات الاردنية الى الخارج، لا سند له في القانون، ارى بضرورة اخضاع دخل هذه الشركات للضريبة. للاسباب الواردة في البحث صفحة (١٥١) وما بعدها.

٧ -

أ - اعتبار الاعفاء الجزئي لرواتب ومكافات وعلاوات الموظفين لدى القطاع العام ٥٠% منها، وبحد ادنى مقداره ١٠٠٠ دينار وبحد اعلى مقداره ٥٠٠٠ دينار. للاسباب الواردة في البحث صفحة (١٨٩) وما بعدها.

ب - اعتبار الاعفاء الجزئي لرواتب ومكافات المستخدمين لدى القطاع الخاص ٢٥% منها، وبحد ادنى مقداره ١٠٠٠ دينار وبحد اعلى مقداره ٥٠٠٠ دينار. للاسباب الواردة في البحث صفحة (١٨٩) وما بعدها.

ج - الغاء الاعفاء الجزئي المقرر للدخل من الالتزام والمسانهة والمتمثل بالمكافات والمخصصات التي يتقاضاها رئيس الوزراء والوزراء ورئيسي واعضاء مجلسي الامة واعضاء مجالس ادارة شركات الاموال، للاسباب الواردة في البحث صفحة (١٨٩) وما بعدها.

٨ - اعتبار رواتب المتقاعدين المدنيين والعسكريين خاضعة لضريبة الدخل في حالة كون المتقاعد لا يزال قادرا على العمل وعمل لدى جهة اخرى، وذلك لانتفاء الهدف من الاعفاء. للاسباب الواردة في البحث صفحة (١٩٣) وما بعدها.

٩ - الغاء الاعفاء الجزئي من الايجارات في كافة مناطق الاردن واعتبار كامل الدخول المتاتية من الايجارات خاضعة للضريبة كون هذا الاعفاء لم يثبت جدواه الاقتصادية كحافز في التشجيع على الاستثمار في هذا المجال. خاصة مع عدم وجود دراسات للتأكد بان الكلفة من هذا الاعفاء على الخزينة العامة مبررة بالمقارنة مع تشجيع مثل هذا الاستثمار. وذلك للأسباب الواردة في البحث صفحة (٢٤٥).

١٠ - ان ينص المشرع على اعتبار الأرباح الناجمة عن امتهان تجارة الأراضي والعقارات خاضعة لضريبة الدخل صراحة، حسما للاختلاف في وجهات النظر حول هذا الموضوع، وان كنت ارى بخضوع مثل هذه الأرباح للضريبة في ظل احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ . للأسباب الواردة في البحث صفحة (٢٣٦) وما بعدها.

وآخر دعوانا ان الحمد لله رب العالمين.

المراجع والمصادر

اولا : المراجع العربية مرتبة ترتيبا ابجديا للاسم الاول للمؤلف وحسب الاشارة اليها في البحث اولا .

أ - الكتب.

١ - احمد ممدوح مرسي/ الضريبة على الايرادات علما وعملا/ الطبعة الاولى/ الجزء الاول/ مطبعة فتح الله الياس القاهرة/ ١٩٤٠ .

٢ - أحمد نبيل النمري/ مباديء في العلوم المصرفية/ دراسات تطبيقية وعملية/ الطبعة الاولى/ المطبعة الاردنية/ عمان ١٩٨١ .

٣ - الدكتور ادريس العلوي العبدلاوي/ المدخل لدراسة القانون/ الجزء الثاني/ الطبعة الثانية/ نظرية الحق/ مطبعة فضالة/ المحمدية/ المغرب/ ١٩٧٥ .

٤ - الدكتور ادريس العلوي العبدلاوي/ وسائل الاثبات في التشريع المدني المغربي/ مطبعة فضالة/ المحمدية/ المغرب/ ١٩٧٧ .

٥ - الدكتور أحمد محمود حسني/ قضاء النقض الضريبي/ منشأة المعارف/ الاسكندرية/ ١٩٨٦ .

٦- الدكتور انور سلطان/ مصادر الالتزام في القانون المدني الاردني/ الطبعة الاولى/ منشورات الجامعة الاردنية/ عمان/ ١٩٨٧ .

٧ - الدكتور احمد نور/ مباديء المحاسبة الضريبية/ مؤسسة شباب الجامعة/ الاسكندرية/ ١٩٧٣ .

٨ - الدكتور توفيق حسن فرج/ المدخل للعلوم القانونية/ الطبعة الثانية/ مطبعة عيتاني الجديدة/ بيروت/ ١٩٧٤ .

٩ - الدكتور حسن عواضه/ المالية العامة/ الطبعة الرابعة/ دار النهضة العربية/ بيروت/ ١٩٧٨ .

١٠- الدكتور حسين خلاف/ تطور الايرادات العامة في مصر الحديثة/ منشورات معهد البحوث والدراسات العربية/ القاهرة/ ١٩٦٦ .

١١- الدكتور حسين خلاف/ الأحكام العامة في قانون الضريبة/ دار النهضة العربية / القاهرة/ ١٩٦٦ .

١٢- حسن عداي الدجيلي/ شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل/ الطبعة الأولى/ بغداد/ ١٩٨٨ .

١٣- الدكتور حسني المصري/ القانون التجاري/ عمليات البنوك/ ١٩٨٧ .

١٤- الدكتور حسن محمد كمال/ المحاسبة الضريبية/ دار الجيل للطباعة/ القاهرة/ ١٩٧٥ .

١٥- الدكتور خالد الخطيب الجشي/ المحاسبة الضريبية/ المطبعة الجديدة/ دمشق/ ١٩٨٦/ ١٩٨٧ .

١٦- الدكتور خالد الخطيب/الضريبة على الدخل اصول محاسبتها في الأردن/ زهران للنشر والتوزيع/ عمان/ ١٩٩٢ .

١٧- الدكتور خليل السالم/ قانون ضريبة الدخل بين الوفرة والعدل/ مؤسسة الاقتصادي للصحافة والنشر/ عمان/ ١٩٨٥ .

١٨- الدكتوران خليل السالم وفهد الفانك/ حوارات اقتصادية ساخنة (١٩٨٠ - ١٩٨٨)/ المؤسسة الصحفية الأردنية/ عمان.

١٩- الدكتوران دولار علي ومحمد حمدي النشار/ دراسات في الضريبة على أرباح المهن الحرة/ الطبعة الأولى/ مكتبة النهضة المصرية/ القاهرة/ ١٩٥٤ .

٢٠- الدكتور رشيد الدقر/ علم المالية/ الطبعة الأولى/ الجزء الثاني/ منشورات الجامعة السورية/ دمشق/ ١٩٥٨ .

٢١- الدكتور رشيد الدقر/ علم المالية العامة/ الطبعة الثانية/ الجزء الثاني/ مطبعة الجامعة السورية/ دمشق/ ١٩٦٢ .

٢٢- رفيق الاختيار/ الضريبة على الدخل اصول محاسبتها وتحققها/ الطبعة الثانية/ الجزء الأول/ دمشق/ ١٩٦٥ .

٢٣- رفيق الاختيار/ الضريبة على الدخل اصول محاسبتها وتحققها/ الضريبة على الرواتب والأجور/ الجزء الثاني/ المطبعة الجديدة/ دمشق/ ١٩٦٣ .

٢٤- الدكتور زكريا محمد بيومي/ قانون الضرائب على الدخل/ منشأة المعارف/ الاسكندرية/ ١٩٨٨ .

٢٥- الدكتور السيد عبد المولى/ التشريع الضريبي المصري/ دار الفكر العربي/ القاهرة/ ١٩٧٦/١٩٧٧ .

٢٦- الدكتور سليمان عطية/ المحاسبة في شركات المقاولات/ الطبعة الأولى/ مطابع دار الشعب/ ١٩٨٢ .

٢٧- الدكتور السيد عبد المولى/ التشريع الضريبي المغربي/ مكتبة الطالب/ الرباط/ ١٩٧٩ .

٢٨- الدكتور سمير عبد السيد تناغو/ نظام التامينات الاجتماعية/ منشأة المعارف/ الاسكندرية/ بدون سنة نشر.

٢٩- الدكتور صالح الخصاونة/ الهيكل الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية/ منشورات مجلس الوحدة الاقتصادية العربية/ عمان/ ١٩٨٠ .

٣٠- الدكتور صلاح الدين عبد اللطيف الناهي/ الوجيز في الملكية الصناعية والتجارية/ دار الفرقان للنشر والتوزيع/ عمان ١٩٨٢ .

٣١- ألدكتور عصام بشور/ المالية العامة والتشريع المالي/ الطبعة ألثانية/ منشورات جامعة دمشق/ دمشق/ ١٩٧٧/١٩٧٨ .

٣٢- الدكتور عيسى محمد ابو طبل/ الضريبة العامة على الدخل وعاؤها واسس تحديده/ دار الثقافة العربية/ القاهرة/١٩٨٥ .

٣٣- الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/ أصول التشريع الضريبي المصري/ الطبعة الاولى/ دار المعارف بمصر/ القاهرة/ ١٩٥٩ .

٣٤- الدكتور محمود رياض عطية/ الوسيط في تشريع الضرائب/ دار المعارف بمصر/ القاهرة/ ١٩٦٩ .

٣٥- الدكتور محمد سعيد عبد السلام/ دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه/ الطبعة السادسة/ دار المعارف بمصر/ القاهرة/ ١٩٦٦ .

٣٦- الدكتور مصطفى كمال طه/ القانون التجاري اللبناني/ الطبعة الثانية/ دار النهضة العربية للطباعة والنشر/بيروت/ ١٩٧٥ .

٣٧- الدكتوران منصور أحمد البديوي ومحمد عباس بدوي/ في المحاسبة الضريبية طبقا للتشريع المصري/ الدار الجامعية/ الاسكندرية/ ١٩٨٥ .

٣٨- محمد بن معجوز المزغراني/ احكام الاسرة في الشريعة الاسلامية وفق مدونة الاحوال الشخصية/ الطبعة الاولى/ مطبعة النجاح الجديدة/ الدار البيضاء/ المغرب/ ١٩٧٧

٣٩- الدكتوران مصطفى رشدي شيحة وعادل احمد حشيش/ التشريع الضريبي المصري/ الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع/ القاهرة/ ١٩٨٢ .

٤٠- الدكتور محمد حسين اسماعيل/ القانون التجاري الاردني/ دار عمار للنشر والتوزيع/ عمان/ ١٩٨٥ .

٤١- مصطفى محمد عرقاوي/ الضريبة على الدخل في الضفة الغربية حسب احكام القانون الاردني/ ١٩٨٣ .

٤٢- الدكتور محمد يوسف علوان/ القانون الدولي العام/ وثائق ومعاهدات دولية/ مطابع دار الشعب/ عمان/ ١٩٧٨ .

٤٣- الدكتور محمود حافظ/ القضاء الاداري في الاردن/ الطبعة الاولى/ مطبعة الجامعة الاردنية/ عمان/ ١٩٨٧ .

٤٤- الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/ اصول التشريع الضريبي المصري/ الطبعة الاولى/ دار المعارف بمصر/ القاهرة/ ١٩٥٩ .

٤٥- الدكتور هشام فرعون/ القانون التجاري المغربي/ الجزء الاول/ الطبعة الثالثة/ مطبعة الكتاب/ فاس/ المغرب/ ١٩٧٩ .

٤٦- الدكتور هشام محمد صفوت العمري/ اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل/ الطبعة الاولى/ مطبعة المعارف/ بغداد/ ١٩٧٩ .

٤٧- الدكاترة يونس احمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، محمد احمد عبد اللا/ النظم الضريبية/ مؤسسة شباب الجامعة/ الاسكندرية/ ١٩٧٨ .

٤٨- الدكتور يونس احمد البطريق/ النظم الضريبية/ الدار الجامعية للطباعة والنشر/ بيروت/ ١٩٨٣ .

٤٩- الدكاترة عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز وعلي غباس عياد/ دراسات في النظم الضريبية/ مؤسسة شباب الجامعة/ الاسكندرية/ ١٩٧٥ .

٥٠- الدكتور عبد العال الصكبان/ علم المالية العامة/ الطبعة الثانية/ الجزء الأول/ مطبعة الارشاد/ بغداد/ ١٩٦٦ .

٥١- الدكتور علي خطار شطناوي/ نظرية المؤسسات العامة وتطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية/ الطبعة الأولى/ دار الفكر للنشر والتوزيع/ عمان/ ١٩٩٠ .

٥٢- الدكتور عبد الرزاق السنهوري/ الوسيط في شرح القانون المدني/ نظرية الالتزام بوجه عام/ الطبعة الثانية/ دار النهضة العربية/ القاهرة/ ١٩٦٤ .

٥٣- الدكتور عبد العزيز محمد سرحان/ مبادىء القانون الدولي العام/ دار النهضة العربية/ القاهرة/ ١٩٨٠ .

٥٤- الدكاترة عبد المنعم فوزي وعبد الكريم بركات ويونس احمد البطريق/ النظم الضريبية/ الطبعة الثانية/ المكتب العصري/ الاسكندرية/ ١٩٦٩ .

(ب) الرسائل الجامعية المتخصصة مرتبة ترتيبا ابجديا للاسم الاول للباحث وحسب الإشارة اليها في البحث اولا .

١ - الدكتور احمد ثابت عويضه /مصدر الالتزام بالوفاء في ضريبة الارباح التجارية والصناعية /رسالة دكتوراة / كلية الحقوق/ جامعة الاسكندرية /بدون تاريخ.

٢ - حسن فلاح الحاج موسى/ قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه اداريا وقضائيا/رسالة ماجستير/ كلية الحقوق /الجامعة الاردنية /عمان /١٩٨٨ .

٣ - رفاعي الهزايمة /الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن / رسالة ماجستير/ كلية الحقوق /الجامعة الاردنية /عمان/١٩٨٣ .

٤ - الدكتور سالم محمد سليمان المفلح/تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الاردني / رسالة دكتوراة / كلية الحقوق/ جامعة عين شمس/القاهرة /١٩٩٠ .

٥ - الدكتور صالح يوسف عجينة / ضريبة الدخل في العراق/ رسالة دكتوراة / جامعة القاهرة / ١٩٦٥ .

٦ - الدكتور عادل الحياري /الضريبة على الدخل العام/رسالة دكتوراة / كلية الحقوق/ جامعة القاهرة /١٩٦٨ .

٧ - الدكتور عبد الحسن هادي صالح / الاقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة/ رسالة دكتوراة / كلية الحقوق/ جامعة القاهرة /١٩٨٣ .

٨- الدكتور عبد العال المكبسان/الضرائب على التركات / رسالة دكتوراة / كلية الحقوق / جامعة القاهرة /١٩٦٣ .

(ج) المقالات في المجلات المتخصصة مرتبة ترتيبا ابجديا للاسم الأول للكاتب وحسب الاشارة اليها في البحث اولا .

١ - سلمان الطراونة /المعاملات الوهمية او المصطنعة من وجهة نظر ضريبة الدخل /مقالة منشورة في مجلة المال والاقتصاد /الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل / العدد (٤) السنة الأولى /١٩٦٨ .

٢ - عيسى طماش /الدخل الخاضع للضريبة / مقالة منشورة في مجلة المال والاقتصاد /الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل/ العدد (٩) السنة الثانية/١٩٦٩ .

٣ - عيسى طماش/الأحكام المستحدثة في قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤/ مقالة منشورة في مجلة المال والاقتصاد/الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل/العدد (١٨) السنة الرابعة / ١٩٧١ .

٤ - نعيم المدني /شركات إعادة التامين تخضع او لا تخضع لأحكام قانون ضريبة الدخل / مقالة منشورة في مجلة المال والاقتصاد/ الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل/العدد (٢) السنة الأولى/ ١٩٦٨ .

(د) الدوريات حسب الاشارة اليها في البحث اولا .

١ - مجموعة قانون ضريبة الدخل الأردني / مطبعة التوفيق / عمان / ١٩٨١/ اعداد نقابة المحامين الأردنيين..

٢ - مجلة نقابة المحامين الأردنيين للسنوات ١٩٦٠، ١٩٦٧، ١٩٧٢، ١٩٧٦، ١٩٧٧، ١٩٧٨، ١٩٨٠، ١٩٨٢، ١٩٨٣، ١٩٨٤، ١٩٨٧، ١٩٨٨، ١٩٨٩، ١٩٩١، ١٩٩٢ .

ثانيا : المراجع الاجنبيه .

1 - John Tilay U.K. Tax Guide. Typest ccc. Printed and bound in Great Britain by william Clowes Limited Beccles and London. Year / 1986/1987. 5th ed.

2 - International Reveue Service. Hightest of 1984. Department of treasure. U.S.A.

ABSTRACT

SOURCES OF INCOME TAX UNDER JORDANIAN TAX LAW

By : Jihad S. Khasawneh
Supervisor : Dr. Rasheed Al-Dukker

Sources of income tax is a very important subject which has been subjected to few researches and studies in Jordan. Due to the importance of this subject, I have combined most of the aspects affecting the sources of imcome tax including legal, financial, accounting and social aspects.

Taxes in general and income tax in specific are an effective tool for any Government to achieve its financial, economic and social objectives. However, to achieve these objectives income tax should take into its consideration on an equal basis funding the public treasury and encouraging investments and savings in addition to achieving social justice.

I found that the source of taxation is the most appropriate factor among all other factors which can be used to maintain such an equal basis. However, source of taxation is still causing many legal, financial, economical, social and accounting problems mainly in determining whether an income is taxable or not, consquently determining the taxable income and the income tax.

This research discusses both the theoretical and practical aspects of the sources of income tax. Theoretically, this research includes a historical introduction to the tax laws in Jordan. However, the substance of this research is based on the Income Tax Law No. (57) of 1985 which has been subject to many amendments. The main objectives for the amendments were to overcome some of the problems and to have an integrated and complete Jordanian tax law. Some of the previous tax laws are also included in this research for the purpose of making the necessary comparison between the [illegible]ent tax laws implemented in Jordan in the past years since these laws [illegible] subjcet to contradicting opinions between the tax assessors and tax

Practically, the importance of this research is mainly due to the fact that the tax practices are taken into consideration in datails. Such practices are based on the tax laws and instructions in addition to the judgements by the Tax Court of Appeal and the Court of Cassation. However, as there are several judgments made in the past years and as these judgments were not similar I have tried to give my own opinion on some of the contradicting issues.

The subjects discussed in this research are presented in two chapter.

The First Chapter deals with the theories relating to the source of income tax. This chapter include the following sections :

- **Section One** deals with the nature of income which may be considered as a source of income tax.
- **Section Two** deals with specifying sources of income law.
- **Section Three** deals with determining the source of income tax from the territorial and time point of view.
- **Section Four** deals with determining the sources of income tax in relation with the tax payer.

The Second Chapter is a detailed study of the practical issues relating to the sources of income tax. This chapter includes the following sections :

- **Section One** includes the practical issues relating to the net income arising from commercial, industrial and other activities.
- **Section Two** deals with wages and salaries.
- **Section Three** deals with revenues arising from bonds, shares and other financial instruments.
- **Section Four** deals with revenues arising from real estate and other intangible assets.

I have tried to conduct a comprehensive research on every subject of the issues discussed above from the legal point of view and the present practices. This research was based on the regulations and practices in Jordan. I hope that it will be useful for lawyers, tax payers, students and other interested parties.